INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE
M. 832

TOME 1
LE CADRE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

VERSION EN VIGUEUR AU 1ER JANVIER 2020

SOMMAIRE

PRÉAMBULE....13

TITRE 1
PRÉSENTATION DES CENTRES DE GESTION....17

CHAPITRE 1
ORGANISATION....18

1. COMPÉTENCES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION....18

2. COMPÉTENCES DU PRÉSIDENT....19

CHAPITRE 2
MISSIONS DES CENTRES DE GESTION....20

1. MISSIONS OBLIGATOIRES BÉNÉFICIANT AUX COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS AFFILIÉS....20

2. MISSIONS OBLIGATOIRES BÉNÉFICIANT À L'ENSEMBLE DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS (AFFILIÉS ET NON AFFILIÉS)....21

3. MISSIONS OBLIGATOIRES POUR LES COLLECTIVITÉS LOCALES NON AFFILIÉES..21

4. MISSIONS POUVANT ÊTRE CONFIÉES AUX CENTRES DE GESTION À TITRE FACULTATIF....21

TITRE 2
LE CADRE COMPTABLE....23

CHAPITRE 1
LE PLAN DES COMPTES....23

1. LA CLASSIFICATION DES COMPTES....23
   1.1. Codification....23
      1.1.1. Répartition des opérations dans les classes de comptes....23
      1.1.2. Structure décimale des comptes....24
   1.2. Critères de classement....25

2. LA NOMENCLATURE COMPTABLE....25

CHAPITRE 2
LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES....26

1. CLASSE 1 – COMPTES DE CAPITAUX (FONDS PROPRES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES)....26

2. CLASSE 2 – COMPTES D'IMMOBILISATIONS....32

3. CLASSE 3 – COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS....43
   3.1. Fonctionnement général des comptes de stocks....43

3.2. Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours (Compte 39).....44

4. CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS.....44

5. CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS.....62

6. CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES.....68

7. CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS.....80

8. CLASSE 8 – COMPTES SPÉCIAUX.....84

TITRE 3
LES ASPECTS BUDGÉTAIRES.....86

CHAPITRE 1
LE RÉGIME BUDGÉTAIRE.....86

1. LES RÈGLES BUDGÉTAIRES.....86
1.1. Le budget.....86
1.2. Procédure de vote et de contrôle du budget.....86

2. LE CONTENU DU BUDGET.....87
2.1. Ressources des centres de gestion.....87
2.2. Dépenses.....88
2.3. Les règles comptables.....89

CHAPITRE 2
LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES.....90

1. LA DÉFINITION DU CHAPITRE.....90

2. LA DÉFINITION DE L'ARTICLE.....91

3. LES CHAPITRES « OPÉRATIONS ».....91
3.1. Présentation de la notion d'opération.....91
3.2. La définition budgétaire de l'opération.....91

4. LES CHAPITRES GLOBALISÉS.....91
4.1. Pour la section d'investissement.....92
4.2. Pour la section de fonctionnement.....92

5. LES LIGNES BUDGÉTAIRES CODIFIÉES 00.....92

CHAPITRE 3
LES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES.....93

1. PRÉSENTATION.....93
1.1. Le budget primitif.....94
1.1.1. La section de fonctionnement.....94
1.1.1.1. Les dépenses de fonctionnement.....94
1.1.1.2. Les recettes de fonctionnement.....94
1.1.2. La section d'investissement.....95
1.1.2.1. Les dépenses d'investissement.....95

1.1.2.2. Les recettes d'investissement....95
1.1.2.3. Les stocks....96
1.1.3. L'articulation financière entre les deux sections....96
1.1.3.1. Les transferts de la section de fonctionnement vers la section d'investissement....97
1.1.3.2. Les transferts de la section d'investissement vers la section de fonctionnement....97
1.1.3.3. Le cas particulier des charges à répartir sur plusieurs exercices....98
1.1.4. Les annexes....98
1.2. Les décisions modificatives....99
1.2.1. Les décisions modificatives ordinaires....99
1.2.2. Une décision modificative particulière : le budget supplémentaire....99
1.2.2.1. Le budget supplémentaire : budget d'ajustement....99
1.2.2.2. Le budget supplémentaire : budget de reports....99

2. VOTE DU BUDGET....100

3. LE BUDGET : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ....100
3.1. Définition et contrôle de l'équilibre....100
3.1.1. Définition de l'équilibre....100
3.1.2. Contrôle de l'équilibre....101
3.2. Définition et contrôle de la sincérité....101
3.2.1. Définition de la sincérité....101
3.2.2. Contrôle de la sincérité....102

4. CONTRÔLE DE LÉGALITÉ DU BUDGET....102

CHAPITRE 4
L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE....103

1. L'EXÉCUTION DES RECETTES....103
1.1. Principes....103
1.2. titres de recettes....104
1.2.1. Délais d'émission et de recouvrement des titres de recettes....104
1.2.1.1. Prescription d'assiette....104
1.2.1.2. Prescription relative au recouvrement....104
1.2.2. Contenu des titres de recettes exécutoires....104
1.2.3. Présentation formelle des titres de recettes....105
1.2.3.1. Titres individuels....105
1.2.3.2. Titres collectifs....105
1.3. Transmission des titres de recettes à l'agent comptable....106
1.3.1. Dispositions générales....106
1.3.2. Émission d'office par le représentant de l'état....107
1.3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées....107
1.4. Dispositions applicables aux recettes perçues avant émission de titres....107
1.4.1. Recettes perçues par l'agent comptable....108
1.4.2. Recettes perçues par les régisseurs....108
1.5. Rectifications, réductions ou annulations de recettes....108
1.5.1. Rectifications en cas de décompte insuffisant....108
1.5.2. Réductions ou annulations de recettes....109

1.5.2.1. Principe....109
1.5.2.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours....109
1.5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos....109
1.6. Prise en charge et recouvrement des produits....109
1.6.1. Prise en charge des titres de recettes....110
1.6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement....110
1.6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent....110
1.6.2. Recouvrement des titres de recettes....110
1.6.3. Créances irrécouvrables....110
1.6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par le conseil d'administration 111
1.6.3.2. Lors du jugement des comptes....111

2. L'EXÉCUTION DES DÉPENSES....112
2.1. PRINCIPES....112
2.2. MANDATS DE PAIEMENT....113
2.2.1. Règles de prescription et de déchéance....113
2.2.2. Forme et contenu....113
2.2.3. Présentation formelle des mandats et modalités pratiques d'émission....114
2.2.3.1. Désignation du créancier....114
2.2.3.2. Somme brute et somme nette à payer....115
2.2.3.3. Dates....115
2.2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense....115
2.2.3.5. Pièces justificatives de la dépense....116
2.2.3.6. Imputation....116
2.2.4. Procédures facultatives de mandatements collectifs....117
2.2.5. Modalités de rectifications des erreurs matérielles de calcul sur les pièces justificatives produites par les créanciers....117
2.2.6. Perte, destruction ou vol de documents justifiants la dépense....118
2.3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE....118
2.3.1. Dispositions générales....118
2.3.2. Mandatement d'office....119
2.3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées....119
2.4. DISPOSITIONS APLLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT 119
2.4.1. Dépenses payées sans mandatement préalable....119
2.4.2. Règlements effectués par les régisseurs d'avance....120
2.5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES....120
2.5.1. Principes....120
2.5.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours....120
2.5.3. Réductions ou annulations concernant l'exercice clos....121
2.5.4. Le cas particulier de la contre-passation....121
2.5.5. Codification fonctionnelle erronée (en cas de vote nature)....121
2.6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS....122
2.6.1. Généralités....122
2.6.2. Sanctions des contrôles effectués par le comptable....122
2.6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement....122
2.6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées....122
2.7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES....123

2.7.1. Principes....123
2.7.2. Modalités de règlements par virement....123

CHAPITRE 5
DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES....124

1. IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES....124
1.1. Dispositions générales....124
1.1.1. Immobilisations corporelles....124
1.1.1.1. Biens immeubles....124
1.1.1.2. Biens meubles....125
1.1.2. Immobilisations incorporelles....126
1.2. Traitement des différents événements affectant les immobilisations non financières 126
1.2.1. Différents modes d'acquisition des immobilisations non financières....126
1.2.1.1. Acquisitions à titre onéreux....127
1.2.1.2. Acquisitions à titre gratuit....129
1.2.2. Différents modes de sortie des immobilisations non financières....129
1.2.2.1. Cessions à titre onéreux....129
1.2.2.2. Cessions à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur vénale....130
1.2.2.3. Immobilisations sinistrées....130
1.2.2.4. Immobilisations réformées....130
1.2.3. Différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers....130
1.2.3.1. Location....130
1.2.3.2. Location-vente....131
1.2.3.3. Construction sur sol d'autrui....133
1.3. Cas particuliers....133
1.3.1. Première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières....133
1.3.2. Biens historiques et culturels....134
1.3.3. Contrats concourant à la réalisation d'un service public....136

2. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES....136
2.1. Les participations....136
2.2. Les autres immobilisations financières....136

CHAPITRE 6
OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE....137

1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET PRODUITS....137
1.1. Rattachement des charges et produits....137
1.1.1. Principes....137
1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable....138
1.1.3. Charges à payer....139
1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)....139
1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer....139
1.1.4. Produits à recevoir....140
1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus)....140
1.1.4.2. Intérêts courus non échus (I.C.N.E.) à recevoir....141

1.2. Charges et produits constatés d'avance....141
1.3. Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices....142

2. OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS....142
2.1. Dispositions applicables au suivi des immobilisations....142
2.1.1. Attribution d'un numéro d'inventaire....142
2.1.1.1. Biens individualisables....142
2.1.1.2. Biens acquis par lot....143
2.1.1.3. Biens de faible valeur....143
2.1.1.4. Fonds documentaires....143
2.1.2. Travaux en cours....143
2.1.3. Transmission des informations relatives aux mouvements patrimoniaux....144
2.2. Constatation des amortissements....145

3. OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS....146

4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS....146

TITRE 4
LA TENUE DES COMPTABILITÉS....148

CHAPITRE 1
LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR....148

1. PRINCIPES....148

2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES....149
2.1. Présentation générale....149
2.2. Tenue de la comptabilité des dépenses engagées....149
2.2.1. Champ d'application....149
2.2.1.1. Engagements ponctuels et provisionnels....149
2.2.1.2. Engagement juridique et engagement comptable....150
2.2.2. Tenue de la comptabilité....150
2.2.2.1. Niveau de constatation et de suivi de l'engagement....150
2.2.2.2. Déroulement des opérations d'engagement....150
2.2.3. Exemples....152

3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES....156
3.1. Comptabilisation des mandats....156
3.2. Comptabilisation des titres de recettes....156

4. VENTILATION PAR SERVICE DE CERTAINES OPÉRATIONS....157

5. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION SPÉCIALE....157

6. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE....158
6.1. Avant la clôture de l'exercice....158
6.1.1. État des travaux d'investissement effectués en régie....158
6.1.2. Rattachement des produits et des charges....158
6.2. A la clôture de l'exercice....159

7. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE ADMINISTRATIF 159
7.1. Présentation matérielle.....159
7.1.1. Le corps du compte administratif permet d'apprécier les réalisations de l'exercice par rapport aux prévisions.....160
7.1.2. Les états annexes et les informations générales.....160
7.2. Les restes à réaliser.....161
7.2.1. En section d'investissement.....161
7.2.2. En section de fonctionnement.....161
7.3. Chronologie des opérations de clôture de l'exercice.....161
7.3.1. La production du compte de gestion.....161
7.3.2. Le vote du compte administratif.....161
7.4. Le compte administratif : équilibre et sincérité.....162
7.4.1. Le contrôle de l'équilibre du compte administratif.....162
7.4.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif.....163

CHAPITRE 2
LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE.....164

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....164

2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE.....164
2.1. L'état de consommation des crédits.....165
2.2. L'état des réalisations des dépenses et des recettes.....165
2.3. Les fiches budgétaires.....165
2.4. Transmission à l'ordonnateur des documents relatifs à l'exécution budgétaire.....166

3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DU CENTRE DE GESTION.....166
3.1. Principes.....166
3.2. Organisation de la comptabilité.....167
3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables.....167
3.2.2. Description des supports comptables dans la comptabilité du centre de gestion 167
3.2.2.1. Registres comptables de première écriture.....167
3.2.2.2. Le grand livre.....168
3.2.2.3. Livres auxiliaires divers.....169
3.2.2.4. Balance des comptes.....172
3.2.2.5. Situations périodiques.....172

4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS.....172
4.1. Opérations budgétaires.....173
4.1.1. Prise en charge des titres de recettes.....173
4.1.1.1. Titres en plusieurs années.....173
4.1.1.2. Titres annuels.....173
4.1.1.3. Rattachement des frais de poursuites.....173
4.1.2. Prise en charge des mandats.....173
4.1.3. Refus de prise en charge.....174
4.1.4. Réquisition de paiement.....174
4.2. Opérations de trésorerie.....174
4.2.1. Encaissements.....174
4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes.....175
4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes.....175

4.2.2. Paiements....175
4.2.2.1. Paiements après mandatement....175
4.2.2.2. Paiements avant mandatement....175
4.3. Opérations particulières....176
4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes....176
4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours....176
4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs....176
4.3.1.3. Admissions en non-valeur....176
4.3.2. Réductions et annulations de mandats....176
4.3.2.1. Mandats de l'exercice en cours....176
4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice....177
4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale....177
4.4. Rectification d'écritures....177
4.5. Régularisation des écritures erronées sur exercices antérieurs....177

5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES....178
5.1. Définition....178
5.2. Principes de comptabilité....178
5.3. Documents à établir en fin d'exercice....178

6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES....179
6.1. Comptabilisation des recettes et des dépenses de fonctionnement de la gestion qui s'achève....179
6.2. Opérations d'ordre....179
6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires....180
6.2.2. Opérations d'ordre non budgétaires....180
6.3. Rattachement des charges et des produits à l'exercice....180
6.3.1. Principes....180
6.3.2. Dispositif budgétaire et comptable....181
6.3.3. Charges à payer....182
6.3.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)....182
6.3.3.2. Intérêts courus non échus à payer....182
6.3.4. Produits à recevoir....183
6.3.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus)....183
6.3.4.2. Intérêts courus non échus (I.C.N.E.) à recevoir....183
6.4. Charges et produits constatés d'avance....184
6.4.1. Charges constatées d'avance....184
6.4.2. Produits constatés d'avance....184

7. COMPTE DE GESTION....184
7.1. Dispositions générales....184
7.1.1. Présentation du compte de gestion....184
7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion....185
7.1.3. Rôle du comptable supérieur....185
7.2. Contexture du compte de gestion....185
7.2.1. Exécution du budget....186
7.2.1.1. État de consommation des crédits....186
7.2.1.2. État des réalisations des dépenses et des recettes....187

7.2.1.3. États relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes.....187
7.2.2. Situation financière.....188
7.2.2.1. Balance générale des comptes.....188
7.2.2.2. Compte de résultat.....188
7.2.2.3. Bilan.....188
7.2.3. Situation des valeurs inactives.....188
7.3. Justifications à joindre au compte de gestion.....188
7.3.1. Liste des pièces générales.....188
7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales.....189
7.3.2.1. États des restes à recouvrer et à payer.....189
7.3.2.2. États de développement des soldes.....190
7.3.2.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations.....190
7.3.2.4. Fiches des opérations d'ordre non budgétaires ou semi-budgétaires.....190
7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice.....191
7.4. Dispositions à prendre lors de la reprise des écritures.....191

CHAPITRE 3 : L'INVENTAIRE.....192

1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF.....192
1.1. Principes généraux.....192
1.2. Définition du domaine de recensement des immobilisations.....192
1.3. L'importance de l'attribution d'un numéro d'inventaire.....192

2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE 193
2.1. La définition et les caractéristiques du numéro d'inventaire.....193
2.2. Les modalités d'attribution du numéro d'inventaire.....193
2.2.1. Les biens individualisables.....194
2.2.2. Les biens acquis par lot.....194
2.2.3. Les frais d'études, de recherche et de développement et les frais d'insertion.....195
2.2.4. Les travaux en cours.....196
2.2.5. Les travaux en régie.....196
2.2.6. Les subventions d'équipement versées.....196
2.2.7. Les adjonctions.....197
2.2.8. Les immobilisations affectées, concédées, ou affermées ou mises à disposition.…197

3. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES.....197
3.1. Présentation générale.....197
3.2. Les modalités pratiques.....198

TITRE 5
LES PROTOCOLES INFORMATIQUES.....199

1. LA NOTION D'INTERFACE.....199

2. LES PROTOCOLES INDIGO ET OCRE.....200
2.1. Le protocole « indigo ».....200
2.2. Le protocole « OCRE ».....201

La présente instruction codificatrice, relative aux centres de gestion de la fonction publique territoriale, est applicable à compter du 1er janvier 2000.

Cette instruction a reçu l'avis du Conseil National de la Comptabilité le 18 mars 1999.

Dans chaque département, elle est diffusée au comptable concerné, à raison de deux exemplaires, par l'intermédiaire de la trésorerie générale.

Toute difficulté dans l'application de ces dispositions devra être portée à la connaissance de la direction sous le timbre du bureau 6C.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le directeur général de la comptabilité publique
LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 6E SOUS-DIRECTION

OLLIVIER GLOUX

PRÉAMBULE

L'instruction interministérielle M 8-32 est applicable aux centres de gestion de la fonction publique territoriale à compter du 1er janvier 2000.

La réforme budgétaire et comptable de ces établissements publics s'inscrit dans le cadre général de modernisation des comptabilités publiques locales.

Conformément aux dispositions de l'article 52 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, l'instruction M 8-32 s'inspire du plan comptable général.

Elle reprend non seulement l'organisation, les intitulés et les codifications de la nomenclature par nature du plan comptable général de 1982, mais aussi les principes généraux qui le sous-tendent.

En effet, la comptabilité doit donner une image fidèle de la composition et de l'évolution du patrimoine communal. Il lui faut aussi décrire de manière exhaustive l'emploi qui est fait des autorisations de recettes et de dépenses inscrites au budget.

C'est la raison pour laquelle la comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de prudence, de sincérité et de permanence des méthodes. Tous ces principes, décrits dans le plan comptable général de 1982, sont présents dans l'instruction M 8-32. Ils viennent compléter et conforter les règles budgétaires de l'annualité, de l'unité, de l'universalité et de l'équilibre qui s'appliquent à tout organisme public.

Toutefois, si l'alignement sur le plan comptable général a été recherché, les spécificités des établissements, leurs missions de service public et leur mode de financement sont pris en compte.

L'existence d'un budget présenté et équilibré par section, le caractère limitatif des autorisations qu'il contient, la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable et la responsabilité personnelle et pécuniaire de ce dernier devant le juge des comptes ont ainsi conduit à retenir, parfois, des procédures et des schémas comptables dérogatoires au plan comptable général de 1982.

La réforme de la comptabilité ne se limite pas à une simple transposition comptable, même adaptée. Non seulement elle prend en compte les règles budgétaires existantes et les procédures d'élaboration, de vote, d'exécution et de suivi du budget, mais elle en améliore l'efficacité et contribue à ce titre à faciliter la gestion.

L'instruction M 8-32 n'empiète pas sur l'autonomie de gestion des élus. Elle renforce même, chaque fois que possible, le rôle des assemblées délibérantes en leur demandant de se prononcer, par délibération, sur les actes essentiels qui engagent la vie financière de la collectivité. Ainsi en est-il des durées d'amortissement, de la mise en œuvre du provisionnement, ou de la tenue d'une comptabilité de stocks.

En outre, la présentation des documents budgétaires a fait l'objet de profonds remaniements afin de prendre en compte les innovations comptables, d'en tirer parti pour accroître et optimiser l'information financière, et de développer celle-ci par un détail plus affiné des annexes relatives à certains postes du bilan, ou des engagements extérieurs de l'établissement.

En outre, elle offre aux ordonnateurs, aux comptables et à tous les partenaires des centres de gestion les moyens d'une véritable analyse de l'évolution de la situation financière en développant l'approche patrimoniale.

Arrêté du 28 septembre 1999

pris pour l'application des articles 33 et 33-1 du décret
n° 85-643 du 26 juin 1985 modifié relatif aux centres de gestion

(JO du 20 octobre 1999)

Le ministre de l'intérieur et le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,

Vu la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique, et notamment son article 52 ;

Vu le décret n° 85-643 du 26 juin 1985 modifié relatif aux centres de gestion, et notamment ses articles 33 et 33-1 ;

Vu l'avis du Conseil national de la comptabilité en date du 18 mars 1999,

ARRETENT

Article 1

Les modalités de calculs des amortissements des immobilisations mentionnées à l'article 33-1 du décret du 26 juin 1985 susvisé sont les suivantes :

Les dotations aux amortissements de ces biens sont liquidées sur la base du coût historique de l'immobilisation et de la méthode linéaire. Toutefois un centre de gestion peut, par délibération, adopter un mode d'amortissement dégressif ou variable, ou réel.

La durée d'amortissement est fixée par le conseil d'administration par bien ou catégorie de biens ; le conseil d'administration peut se référer au barème annexé au présent arrêté. Toutefois, les immobilisations incorporelles, les frais d'études non suivis de réalisation ainsi que les frais de recherche et de développement sont obligatoirement amortis sur une durée qui ne peut excéder cinq ans. La délibération relative à la durée d'amortissement est transmise à l'agent comptable.

Tout plan d'amortissement commencé doit être poursuivi jusqu'à son terme, sauf cession, affectation, mise à disposition, réforme ou destruction du bien. Le plan d'amortissement ne peut être modifié qu'en cas de changement significatif dans les conditions d'utilisation du bien. Un centre de gestion bénéficiaire d'une mise à disposition ou d'une affectation poursuit l'amortissement du bien selon le plan d'amortissement initial ou conformément à ses propres règles, définies dans le cadre du présent article.

Le conseil d'administration peut fixer un seuil unitaire en deçà duquel les immobilisations de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide s'amortissent sur un an. La délibération correspondante est transmise à l'agent comptable et ne peut être modifiée au cours d'un même exercice budgétaire.

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

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

Article 2

Les chapitres des budgets des centres de gestion correspondent :

1° En section d'investissement :

- à chacun des comptes à deux chiffres des classes 1 et 2 ouverts à la nomenclature par nature, à l'exception des comptes 11 Report à nouveau et 12 Résultat de l'exercice ;

- à chaque opération votée par le conseil d'administration. L'opération correspond à 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 ;

- à chacun des comptes suivants des classes 3, 4 et 5 :

39 - Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours (à l'exception du compte 392) ;

49 - Provisions pour dépréciation des comptes de tiers ;

59 - Provisions pour dépréciation des comptes financiers ;

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices ;

- au chapitre globalisé relatif aux stocks, codifié 010 ;

- à la ligne intitulée " Virement de la section de fonctionnement ".

Ce dernier chapitre ne comporte que des prévisions sans réalisation.

2° En section de fonctionnement :

- aux comptes à deux chiffres des classes 6 et 7 ouverts à la nomenclature par nature, à l'exception des comptes faisant partie d'un chapitre globalisé ;

- à chacun des chapitres globalisés suivants :

a) Un chapitre de dépenses, intitulé " Charges à caractère général " codifié 011, qui regroupe les comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 635, 637 et 71 ;

b) Un chapitre de dépenses, intitulé " Charges de personnel et frais assimilés " codifié 012, qui regroupe les comptes 621, 631, 633 et 64 ;

c) Un chapitre de recettes, intitulé " Atténuations de charges " codifié 013, qui regroupe les comptes 609, 619, 629, 6419, 6459 et 6469, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) ;

- au compte 7589 Reversement de produits divers de gestion courante ;

- à la ligne intitulée " Virement à la section d'investissement ".

Ce dernier chapitre ne comporte que des prévisions sans réalisation.

Article 3

Pour les budgets des centres de gestion, l'article budgétaire correspond à la subdivision la plus détaillée de la nomenclature annexée au présent arrêté (1), complétée, pour les opérations, du numéro d'opération.

Pour les subventions, l'article correspond au crédit voté par bénéficiaire.

Les chapitres correspondant au virement de la section de fonctionnement et au virement à la section d'investissement ne comportent pas d'article.

Article 4

Les maquettes budgétaires applicables aux centres de gestion de la fonction publique territoriale sont celles annexées au présent arrêté.

Article 5

L'instruction budgétaire et comptable M. 832, applicable aux centres de gestion, est jointe en annexe au présent arrêté (1).

Article 6

Les dispositions du présent arrêté entrent en vigueur à compter de l'exercice 2000.

Article 7

Le directeur général des collectivités locales et le directeur général de la comptabilité publique sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

(1) Ce texte est publié au Journal officiel de ce jour, édition des Documents administratifs n° 32.

Fait à Paris, le 28 septembre 1999,

Le ministre de l'économie, des finances
et de l'industrie,
Pour le ministre et par délégation
Le Directeur Général de
la Comptabilité Publique

Jean BASSERES

Le ministre de l'intérieur
Pour le ministre et par délégation
Le Directeur Général
des Collectivités Locales

Didier LALLEMENT

TITRE 1

PRÉSENTATION DES CENTRES DE GESTION

NATURE JURIDIQUE DES CENTRES DE GESTION

Les centres de gestion de la fonction publique territoriale ont succédé aux syndicats de communes pour le personnel.

Ce sont des établissements publics locaux à caractère administratif, créés par la loi du 26 janvier 1984 au niveau de chaque département, à l'exception de la région d'Île-de-France où il existe deux centres interdépartementaux de gestion (un pour les départements des Hauts de Seine, de la Seine Saint Denis et du Val de Marne et un pour les départements de l'Essonne, du Val d'Oise et des Yvelines).

Sont affiliés **obligatoirement** aux centres de gestion les communes et leurs établissements publics qui emploient **moins de 350 fonctionnaires** titulaires et stagiaires à temps complet, ainsi que les communes et leurs établissements publics qui, n'employant aucun fonctionnaire titulaire ou stagiaire à temps complet, emploient au moins un fonctionnaire à temps non complet ou ceux qui n'emploient que des agents non titulaires. L'affiliation est **facultative pour les autres** collectivités territoriales et établissements publics locaux.

CHAPITRE 1
ORGANISATION

Chaque centre de gestion est dirigé par un conseil d'administration composé exclusivement d'élus dont le nombre peut varier de 15 à 30 en fonction de l'importance démographique des collectivités concernées et de l'effectif total des personnels territoriaux employés par les collectivités et établissements affiliés au Centre.

Les membres du conseil d'administration d'un centre de gestion sont des représentants élus des collectivités territoriales et des établissements publics affiliés, titulaires d'un mandat local.

Leur élection se fait par collèges représentant respectivement les communes et les établissements publics. Lorsque les départements et la région sont volontairement affiliés, leurs représentants sont désignés par les conseils généraux et le conseil régional, parmi leurs membres.

Les modalités de désignation des représentants des collectivités et établissements publics au conseil d'administration sont définies aux articles 8 à 20 du décret n° 85-643 du
26 juin 1985 relatif aux centres de gestion institués par la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale (J.O du
28 juin 1985).

Le conseil d'administration élit parmi les membres titulaires le président du centre de gestion et de deux à quatre vice-présidents. Les modalités de leur désignation sont fixées par l'article 21 du décret du 26 juin 1985 relatif aux centres de gestion.

Le conseil d'administration détermine la composition de son bureau. Les modalités de fonctionnement du conseil d'administration sont fixées aux articles 22 à 26 du décret du 26 juin 1985.

Les frais de déplacement et de séjour supportés par les membres du conseil d'administration à l'occasion des réunions du conseil d'administration, du bureau, ou de tout organisme dont ils font partie es qualités, sont remboursés dans les conditions prévues par le décret n° 91-573 du 19 juin 1991 modifié.

1. COMPÉTENCES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Le conseil d'administration fixe le siège du centre de gestion et arrête son règlement intérieur.

Il définit les règles générales d'organisation et de fonctionnement du centre. Il arrête les programmes généraux d'activités et d'investissement. Il vote le budget et approuve le compte financier. Il décide de toute action en justice.

Le conseil d'administration est compétent pour décider des emprunts, des acquisitions, échanges et aliénations des biens immobiliers, des prises et cessions de bail supérieur à trois ans, des marchés de travaux, de fournitures et de services, de l'acceptation ou du refus de dons et legs, de la fixation des effectifs du centre, des conditions de leur emploi ainsi que des conventions passées avec les collectivités non affiliées ou d'autres centres de gestion en application des deux premiers alinéas de l'article 26 de la loi du 26 janvier 1984.

Le conseil d'administration approuve les conditions générales de tarification des prestations de service mentionnées aux articles 25 et 26 de la loi du 26 janvier 1984 précitée et les projets de conventions pris en application de ces dispositions législatives. Il fixe le montant des cotisations dues par les collectivités et établissements affiliés.

Le conseil d'administration désigne ses représentants dans les organismes où le centre est représenté. Il approuve le rapport annuel d'activité préparé par le président (article 27 du décret n° 85-643 du 26 juin 1985 modifié).

2. COMPÉTENCES DU PRÉSIDENT

Le président du centre prépare et exécute les décisions du conseil d'administration. Il signe les procès-verbaux des séances et les notifie aux membres du conseil d'administration et à l'agent comptable. Il publie la liste des membres du conseil d'administration et du bureau. Il est l'ordonnateur des dépenses et des recettes de l'établissement. Il signe les marchés et conventions passées par le centre. Il représente le centre en justice et auprès des tiers.

Il est chargé de la direction technique, administrative et financière du centre. Il nomme le directeur et les agents du centre et a autorité sur l'ensemble des services. Il peut recevoir délégation du conseil d'administration pour prendre toute décision concernant tout ou partie des affaires énumérées au troisième alinéa de l'article 27 ; il rend compte au conseil d'administration de ses décisions prises à ce titre lors de la plus proche réunion de ce dernier (article 28 du décret n° 85-643 du 26 juin 1985 modifié).

Le président peut déléguer l'exercice d'une partie de ses fonctions, sous sa surveillance et sa responsabilité, à un ou plusieurs membres du bureau.

Il peut déléguer sa signature au directeur et aux chefs de service du centre (article 29 du décret n°85-643 du 26 juin 1985 modifié).

CHAPITRE 2
MISSIONS DES CENTRES DE GESTION

Les centres de gestion de gestion exercent :

– des missions obligatoires au bénéfice des collectivités territoriales et établissements publics affiliés ;

– des **missions obligatoires** à l'égard **de l'ensemble des collectivités territoriales et établissements publics de leur ressort** de compétence ;

– des **missions obligatoires particulières** au bénéfice des **collectivités non affiliées ;**

– des **missions** pouvant leur être confiées **à titre facultatif**.

Ces missions découlent essentiellement de la loi 84 53 du 26 janvier 1984 et du décret 85 643 du 26 juin 1985 modifié. Il s'agit notamment des missions suivantes.

1. MISSIONS OBLIGATOIRES BÉNÉFICIANT AUX COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS AFFILIÉS

En application des dispositions des textes précités, les centres de gestion assurent pour les collectivités locales affiliées obligatoirement ou volontairement les missions suivantes :

– organisation de tous les concours et examens professionnels de catégorie C et de catégorie A et B, lorsque les statuts particuliers des cadres d'emplois le prévoient (article 23 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– établissement de l'ensemble des listes d'aptitude des catégories A, B et C au titre de la promotion interne, au choix, ou après examen professionnel (article 23 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– secrétariat et fonctionnement des commissions administratives paritaires pour les catégories A, B et C, sauf pour les collectivités affiliées volontairement souhaitant conserver cette compétence (article 23 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– secrétariat et fonctionnement du comité technique paritaire pour les collectivités et établissements de moins de 50 agents (article 32 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– secrétariat et fonctionnement du conseil de discipline du 1er degré (article 23 de la loi du 26 janvier 1984 et article 1er du décret 89-677 du 18 septembre 1989) ;

– publicité des tableaux annuels d'avancement (articles 14, 23 et 80 de la loi du 26 janvier 1984);

– prise en charge de l'indemnité différentielle découlant du reclassement pour inaptitude physique (article 85 de la loi du 26 janvier 1984)

– prise en charge des salaires et charges salariales afférents aux décharges d'activité de service pour l'exercice du droit syndical, pour les collectivités obligatoirement affiliées seulement (article 100 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– calcul des autorisations spéciales d'absence pour les mêmes collectivités de moins de 50 agents (article 17 du décret 85-397 du 03 avril 1985) ;

– constitution et tenue d'un dossier individuel pour les fonctionnaires relevant de la compétence du centre de gestion (article 40 du décret 85-643 du 26 juin 1985) ;

– établissement et tenue de la liste nominative des fonctionnaires et stagiaires à temps complet ou non complet, relevant des collectivités et établissements affiliés (article 38 du décret 85-643 du 26 juin 1985) ;

– avance des frais découlant du fonctionnement des commissions de réforme (arrêté ministériel du 5 juin 1998).

2. MISSIONS OBLIGATOIRES BÉNÉFICIANT À L'ENSEMBLE DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS (AFFILIÉS ET NON AFFILIÉS)

Les centres de gestion assurent les missions suivantes pour l'ensemble des collectivités locales de leur ressort :

– organisation des concours et examens professionnels pour certains cadres d'emplois des catégories A et B, quand le statut particulier le prévoit (article 23 de la loi du 26 janvier 1984);

– réception des déclarations de création et de vacances d'emplois des catégories A, B et C et publicité de celles des catégories A et B dont ils organisent les concours, et de l'ensemble des catégories C (articles 14 et 23 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– publicité des listes d'aptitude de toutes catégories, établies après concours, examens professionnels et au choix après avis des commissions administratives paritaires (article 23 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– prise en charge des fonctionnaires de catégorie B et C momentanément privés d'emploi (articles 67, 70, 72, 97, 97 bis et 97 ter de la loi du 26 janvier 1984) ;

– aide à la recherche d'emploi en cas de non réintégration après disponibilité (article 97 de la loi du 26 janvier 1984 – arrêt ROUX CE 18/11/1994)

– aide au reclassement des fonctionnaires reconnus inaptes à l'exercice de leurs fonctions (article 23 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– secrétariat et fonctionnement des conseils de discipline de recours, pour les centres de gestion de chefs-lieux de région (article 18 du décret 89-677 du 18 septembre 1989).

3. MISSIONS OBLIGATOIRES POUR LES COLLECTIVITÉS LOCALES NON AFFILIÉES

Participation à certains jurys de concours et examens professionnels (article 42 de la loi du 26 janvier 1984).

4. MISSIONS POUVANT ÊTRE CONFIÉES AUX CENTRES DE GESTION À TITRE FACULTATIF

À titre facultatif, les centres gestion assurent les missions suivantes :

a) à l'intention de l'ensemble des collectivités territoriales et établissements publics :

– validation de la durée des services et gestion des œuvres sociales pour les retraités, par délégation de la Caisse nationale de retraites des agents des collectivités territoriales (article 24 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– toute tâche administrative concernant les agents des collectivités et établissements publics affiliés, à la demande de ceux-ci. Ils peuvent, dans les mêmes conditions, recruter des agents en vue de les affecter à des missions temporaires ou d'assurer le remplacement de titulaires momentanément indisponibles, ou en vue d'assurer des services communs à des collectivités ou établissements. Ils peuvent mettre des fonctionnaires à disposition d'une ou plusieurs collectivités ou établissements en vue de les affecter à des missions permanentes, pour accomplir un service à temps non complet auprès de chacune de ces collectivités ou de chacun de ces établissements (article 25 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– gestion d'œuvres et de services sociaux en faveur des agents, à la demande des collectivités et établissements (article 25 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– souscription de contrats d'assurances (article 26 de la loi du 26 janvier 1984) ;

– création d'un service de médecine professionnelle (article L 417-27 du code des communes)

b) à l'intention exclusive des collectivités territoriales et établissements publics non affiliés (article 26 de la loi du 26 janvier 1984) :

Les centres de gestion peuvent, **par convention, organiser des concours et examens propres aux collectivités ou établissements non affiliés et ouvrir à ces derniers les concours et examens organisés pour les collectivités et établissements affiliés**, et le cas échéant, **établir des listes d'aptitude communes** avec ces collectivités et établissements pour l'application de l'avant-dernier alinéa de l'article 39 de la loi du 26 janvier 1984.

En l'absence d'une convention passée en application du premier alinéa, les collectivités et établissements **qui nomment un candidat inscrit sur une liste d'aptitude établie par un centre de gestion auquel ils ne sont pas affiliés lui remboursent**, pour chaque candidat nommé, **une somme égale aux frais d'organisation** du concours ou de l'examen rapportés au nombre de candidats déclarés aptes par le jury. Cette disposition n'est pas applicable aux collectivités et établissements affiliés lorsque le centre de gestion qui a établi la liste d'aptitude a passé convention, en application du deuxième alinéa, avec le centre de gestion dont ils relèvent.

Les collectivités et établissements **non affiliés remboursent aux centres de gestion la part des dépenses correspondantes effectuées à leur profit.**

Les centres de gestion peuvent également, par convention, ouvrir et organiser des concours communs et, le cas échéant, établir des listes d'aptitude communes pour l'application de l'avant-dernier alinéa de l'article 39 de la loi du 26 janvier 1984. La convention détermine le centre gestion qui fixe le nombre de postes, la composition du jury et la date des épreuves, et arrête les listes d'aptitude.

Les centres de gestion lui remboursent la part des dépenses correspondantes exposées à leur profit.

Un tableau récapitulatif des différentes missions exercées par les centres de gestion et les extraits de textes y afférents figurent en annexe à la présente instruction.

TITRE 2

LE CADRE COMPTABLE

CHAPITRE 1
LE PLAN DES COMPTES

Le classement des opérations inscrites au budget et dans la comptabilité tenue tant par l'ordonnateur que par l'agent comptable est effectué selon un plan de comptes normalisé inspiré du Plan Comptable Général approuvé le 27 avril 1982 par arrêté du Ministre d'État, Ministre de l'économie, des finances et du budget.

1. LA CLASSIFICATION DES COMPTES

La classification des comptes se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

1.1. CODIFICATION

Le numéro de compte participe, avec l'intitulé qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité.

La codification du plan de comptes permet :

- le tri des opérations par grandes catégories (répartition dans les classes de comptes) ;
- l'analyse plus ou moins développée de ces opérations au sein de chacune des catégories visées ci-dessus, par l'utilisation d'une structure décimale des comptes.

L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés.

1.1.1. Répartition des opérations dans les classes de comptes

En ce qui concerne la comptabilité générale, les opérations relatives au bilan sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

- classe 1 : comptes de capitaux (capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées) ;
- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

Les opérations relatives au résultat sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :

- classe 6 : comptes de charges ;
- classe 7 : comptes de produits.

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

En ce qui concerne la comptabilité analytique, lorsque l'établissement a choisi de tenir sa comptabilité analytique en utilisant les comptes de la classe 9, les opérations sont enregistrées dans ces comptes selon les critères qui lui sont propres.

1.1.2. Structure décimale des comptes

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

En comptabilité générale, la position du chiffre, au-delà du premier, dans le numéro du code affecté au compte, a une valeur indicative pour l'analyse de l'opération enregistrée à ce compte.

☞ *Signification des terminaisons 1 à 8 :*

- dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 sont déterminés en fonction de catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper à l'exception du compte 28 « Amortissement des immobilisations » qui fonctionne comme un compte à deux chiffres de terminaison 9.

La codification retenue permet une affectation automatique des dépréciations (amortissements et provisions) aux comptes d'actif correspondants (exemple 21 et 281).

Une liaison a été établie entre les comptes de dépréciation du bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits.

Exemples

65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante » ;

66 « Charges financières » et 76 « Produits financiers » ;

67 « Charges exceptionnelles » et 77 « Produits exceptionnels » ;

68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » et 78 « Reprises sur amortissements et provisions ».

Un intitulé d'ensemble « Autres charges externes » a été réservé aux comptes 61 et 62, qui recensent toutes les charges autres que les achats, en provenance des tiers.

Les intitulés « Services extérieurs » et « Autres services extérieurs » permettent seulement de les différencier pour faciliter les traitements comptables.

- dans les comptes à trois chiffres (et plus), les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur.

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est utilisée pour caractériser les produits à recevoir et les charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

Dans les comptes des classes 6 et 7, la terminaison 8 est le plus généralement affectée à l'enregistrement des opérations autres que celles détaillées par ailleurs dans les comptes de même niveau se terminant par 1 à 7.

☞ *Signification de la terminaison 9 :*

- dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les provisions pour dépréciation de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59).

- dans les comptes à trois chiffres (et plus), pour les comptes de bilan et les comptes de charges, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations *de sens contraire* à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8.

Exemple

Le compte 409 « Fournisseurs débiteurs » est un compte à solde débiteur alors que les subdivisions du compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » sont normalement créditrices.

Le compte 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus » est un compte créditeur alors que les subdivisions du compte 62 « Autres services extérieurs » sont débitrices.

1.2. CRITÈRES DE CLASSEMENT

Les critères successifs de classement des opérations retenus dans le plan de comptes assurent l'homogénéité interne des classes et des comptes à deux chiffres en fonction de catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper.

Indépendamment de cette cohérence interne du plan de comptes, l'établissement des documents de synthèse nécessite une répartition des opérations enregistrées en comptabilité selon les critères généraux de classement :

- au bilan : classement en fonction de la destination des biens (immobilisations, stocks….) ;
- dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

2. LA NOMENCLATURE COMPTABLE

La liste détaillée des comptes budgétaires et non budgétaires figure en annexe à la présente instruction.

La numérotation la plus détaillée inscrite dans le plan de comptes correspond au niveau du compte par nature qui doit être utilisé pour l'exécution du budget.

Il est précisé que la tenue généralisée de la comptabilité sur des supports informatiques conduit à fixer des zones d'enregistrement propres aux numéros des comptes par nature.

L'agent comptable tient la comptabilité générale au même niveau que le plan de comptes, et le cas échéant, pour ceux des classes 4 et 5 à un niveau plus détaillé, notamment pour ce qui concerne les opérations avec les budgets annexes (compte 451) et les produits dont il convient de suivre le taux de recouvrement (subdivisions du compte 411).

CHAPITRE 2
LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1. CLASSE 1 – COMPTES DE CAPITAUX (FONDS PROPRES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES)

Les comptes de la classe 1 regroupent les capitaux propres (comptes 10 à 13) qui correspondent à la somme algébrique :

- des dotations et fonds globalisés d'investissement (compte 102) ;
- des réserves (excédents de fonctionnement capitalisés – compte 1068) ;
- du report à nouveau (compte 11) ;
- du résultat de l'exercice (compte 12) ;
- des subventions d'investissement (compte 13).

La situation nette, établie après affectation du résultat de l'exercice, est égale au montant des capitaux à l'exclusion des subventions d'investissement.

À la classe 1, figurent également :

- les provisions pour risques et charges (comptes 15) ;
- les emprunts et dettes assimilées (comptes 16) ;

Compte 10 – Dotations, fonds divers et réserves

Compte 102 – Dotations et fonds globalisés d'investissement

Le compte 102 enregistre la contrepartie nette de l'intégration au patrimoine des immobilisations ainsi que les fonds reçus affectés par la loi au financement global de la section d'investissement alors que les subventions destinées à l'acquisition de biens spécifiques ou d'une opération d'ensemble sont imputées aux subdivisions du compte 13 « Subventions d'investissement ».

Compte 1021 – Dotation

Au crédit de ce compte a été inscrite la contrepartie de la valeur des biens patrimoniaux qui ont été intégrés lors de la mise en application des instructions M11 et M12 ; de même, l'intégration des dettes a été constatée initialement au débit de ce compte.

Compte 1022 – Fonds globalisés d'investissement

Le compte 10221 enregistre les sommes perçues au titre de la dotation globale d'équipement (D.G.E.), le compte 10222 celles relatives au Fonds de Compensation pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (F.C.T.V.A.).

Ces comptes sont débités des éventuels reversements à effectuer en cas de trop perçu.

La reprise sur le F.C.T.V.A. pour le financement de la dépense afférente aux intérêts des emprunts souscrits par l'établissement dans les conditions fixées par l'article 91 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 (article L 1615-5 du CGCT) st comptabilisée au débit du compte 10229 « Reprise sur F.C.T.V.A. » par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ».

Compte 1025 – Dons et legs en capital

Ce compte est destiné à enregistrer les dons et legs en immobilisations physiques ou financières ainsi que les dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs.

Ces opérations sont des opérations d'ordre budgétaires, le compte de contrepartie du compte 1025 étant, selon le cas, une subdivision des comptes 21, 26, 27 ou un compte financier.

Compte 106 – Réserves

Les réserves à inscrire au compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » sont constituées par la part des résultats excédentaires de la section de fonctionnement qui a été affectée par le conseil d'administration au financement de la section d'investissement (cf. commentaires des comptes 11 et 12).

Compte 11 – Report à nouveau

Le compte 11 « Report à nouveau » enregistre les excédents ou les déficits incorporés ou à incorporer dans la section de fonctionnement du budget.

Le compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » est crédité par le débit du compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent) » du montant de l'excédent affecté au report à la section de fonctionnement du budget.

Il est débité :

- par le crédit du compte 12 « Résultat de l'exercice (déficit) », de tout ou partie du résultat déficitaire de l'exercice,
- par le crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés », du montant affecté à la section d'investissement du budget (titre de recette).

Le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » est débité par le crédit du compte 12, du montant du résultat déficitaire de l'exercice reporté à la section de fonctionnement du budget.

Le compte 11 est un compte *non budgétaire*. Le compte 1068 est, en revanche, un compte *budgétaire* qui donne lieu, lors de l'affectation du résultat, à l'émission d'un titre de recettes.

Compte 12 – Résultat de l'exercice

Le résultat est calculé *extra-comptablement en fin d'exercice* par différence entre les produits et les charges de fonctionnement de l'exercice. Il est repris par l'agent comptable en balance d'entrée de la gestion suivante au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

Le solde débiteur du compte 12 signifie que les charges sont supérieures aux produits et qu'il en résulte un déficit comptable. À l'inverse, l'excédent comptable provient du fait que les produits de fonctionnement sont supérieurs aux charges de fonctionnement. Dans ce cas, le solde du compte 12 est créditeur.

Le compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent) » est débité :

- par le crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés », du montant affecté à la section d'investissement du budget (titre de recette),
- par le crédit du compte 110, du montant affecté en report à la section de fonctionnement du budget,
- par le crédit du compte 119, de tout ou partie du déficit antérieur.

Le compte 12 « Résultat de l'exercice (déficit) » est crédité :

- par le débit du compte 110, à hauteur du solde créditeur de ce compte, du résultat de l'exercice déficitaire,
- par le débit du compte 119, du résultat de l'exercice déficitaire à reporter à la section de fonctionnement du budget.

Le compte 12 est un compte *non budgétaire*. Le compte 1068 est, en revanche, un compte *budgétaire* qui donne lieu, lors de l'affectation du résultat, à l'émission d'un titre de recettes.

Compte 13 – Subventions d'investissement

Ce compte est utilisé pour enregistrer, d'une part, les subventions et les fonds qui financent des dépenses d'équipement déterminées contrairement aux versements qui participent au financement global de la section d'investissement et sont comptabilisés au compte 1022 « Fonds globalisés d'investissement », et d'autre part, la contrepartie des immobilisations reçues gratuitement ou pour un euro symbolique et n'ayant pas le caractère de dotation ou d'apport.

Dans le premier cas, le compte 13 est crédité :

- par le débit du compte 441 « Subventions à recevoir » lorsque le titre de recettes appuyé de la décision d'octroi a été émis préalablement à l'encaissement ;
- par le débit du compte 47134 « Recettes perçues avant émission des titres – subventions », lorsque la subvention a été encaissée avant l'émission du titre correspondant.

Dans le second cas, il est crédité de la valeur de l'immobilisation donnée ou cédée pour un euro symbolique. Cette valeur, déterminée en fonction de la valeur vénale des biens, et éventuellement avec l'aide du service des domaines, figure dans l'acte de cession.

Les subventions sont dites « transférables » lorsqu'elles sont reprises dans le résultat par opposition aux subventions « non transférables » qui subsistent durablement au bilan.

Les subventions et les fonds qui financent des dépenses d'équipement déterminées sont imputées aux comptes 131 ou 132, selon qu'ils sont ou ne sont pas transférables.

Les subventions servant à réaliser des immobilisations qui seront amorties doivent en effet faire l'objet chaque année d'une reprise à la section de fonctionnement, et disparaître ainsi du bilan. Dans ce cas, la reprise annuelle est constatée au débit du compte 139 par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ». Le montant de la reprise est égal soit au montant de la dotation à l'amortissement de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention, soit au montant de la subvention rapporté à la durée de l'amortissement.

Lorsque la subvention est totalement reprise, l'agent comptable solde son montant en débitant le compte 131 par le crédit du compte 139 (*opération d'ordre non budgétaire*).

Compte 15 – Provisions pour risques et charges

Évaluées à l'arrêté des comptes, ces provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisées quant à leur objet, *dont la réalisation est incertaine, mais que des événements survenus ou en cours rendent probables*.

Elles doivent être réajustées au fur et à mesure de la variation des risques et, éventuellement, des charges. Elles n'ont qu'un caractère provisoire et ne peuvent être valablement constituées que dans deux cas :

- soit lorsque la charge ou le risque envisagé n'est pas certain, mais est probable ;
- soit lorsque la charge ou le risque envisagé est certain mais n'est pas connu dans son montant exact et doit par conséquent faire l'objet d'une évaluation.

Lors de la constitution d'une provision pour risques et charges, le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement courant » lorsqu'elle concerne le fonctionnement courant ou normal de la collectivité ;
- du compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » lorsqu'elle affecte l'activité financière de la collectivité ;
- du compte 6875 « Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels » lorsqu'elle a un caractère exceptionnel.

Il est réajusté en fonction de la variation du risque ou de la charge par :

- le débit des comptes de dotations correspondants 6815, 6865 ou 6875 lorsque le montant de la provision doit être augmenté ;
- le crédit du compte 7815 « Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement » (à inscrire dans les produits de fonctionnement), du compte 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers » (à inscrire dans les produits financiers) ou du compte 7875 « Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels » (à inscrire dans les produits exceptionnels) lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 7815, 7865 ou 7875. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

Compte 151 – Provisions pour risques

Sont inscrites à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'établissement.

Le compte 1511 enregistre les provisions de droit commun destinées à couvrir la charge probable résultant des litiges (dommages et intérêts, indemnités, frais de procès). Cette provision doit être constituée avant tout jugement dès la naissance du risque et être maintenue, en l'ajustant si nécessaire, jusqu'à ce que le jugement soit devenu définitif.

Le compte 1514 constate les provisions relatives aux amendes et pénalités risquant d'être mis à la charge de l'établissement.

Le compte 1515 enregistre les provisions pour pertes de change ; ainsi lorsque l'évolution du cours des changes fait apparaître, au 31 décembre de l'exercice, des pertes latentes, le compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » est débité par le crédit du compte 1515 « Provisions pour pertes de change » pour le montant de la perte estimée. Lorsque la perte latente diminue ou disparaît, la provision est reprise par le compte 7865 « Reprise sur provisions pour risques et charges financiers ».

Compte 157 – Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Le compte 1572 enregistre les provisions pour grosses réparations. Ces provisions sont destinées à répartir, sur plusieurs exercices, les charges résultant de grosses réparations ou de travaux d'entretien qui, compte tenu de leur nature ou de leur importance, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

Les frais couverts par la provision doivent constituer des charges prévisibles, imputables à la section de fonctionnement du budget. Le provisionnement pour grosses réparations s'effectue suivant un plan préétabli sur la base des prévisions de dépenses.

Compte 158 – Provisions pour congés payés

Ce compte est destiné à retracer les provisions que l'établissement peut être amené à constituer en matière de congés payés (emplois-jeunes par exemple).

Compte 16 – Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 enregistre, d'une part, les emprunts, d'autre part, les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus par exemple).

Compte 163 – Emprunts obligataires

Le compte d'emprunt obligataire 1631 est subdivisé comme suit :

– 1631 « Emprunts obligataires », lui-même subdivisé en 16311 « Emprunts obligataires remboursables in fine » et 16318 « Autres emprunts obligataires » ;

– 1632 « Opérations sur capital remboursable in fine – Anticipation du remboursement ».

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes, sont comptabilisés au crédit de la subdivision adaptée du compte 1631 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations », qui figure à l'actif du bilan sous un *poste distinct*.

Les frais d'émission sont inscrits au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Le compte 1632, non budgétaire, permet la constatation par anticipation et par tranche annuelle de l'équivalent des amortissements pratiqués au cours de l'exercice au titre des emprunts obligataires remboursables in fine.

Chaque année, le compte 16311 est débité par le crédit du compte 1632 par opération d'ordre semi-budgétaire pour le montant de l'amortissement annuel de l'emprunt (mandat au compte 16311).

Lors de l'année d'échéance, pour le remboursement en capital de l'emprunt, le compte 1632 est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ». Il s'agit d'une opération réelle non budgétaire enregistrée par le comptable du Trésor à l'appui d'un ordre de paiement établi et signé par l'ordonnateur.

Ce mécanisme prudentiel de mise en réserve budgétaire à l'aide du compte 1632 est facultatif. Toutefois, en vertu du principe comptable de permanence des méthodes, un traitement identique doit s'appliquer à l'ensemble des emprunts obligataires remboursables in fine.

Compte 164 – Emprunts auprès des établissements financiers

Ce compte permet d'enregistrer les emprunts contractés auprès des différents établissements financiers français ou étrangers.

Les emprunts contractés en euros sont enregistrés au compte 1641 « Emprunts en euros ».

Les emprunts en devises s'imputent au compte 1644 et les emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne de trésorerie au compte 1645.

Compte 165 – Dépôts et cautionnement reçus

Ce compte est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus par le débit d'un compte de tiers correspondant à la catégorie du débiteur ; lors de la restitution, il est débité par le crédit d'un compte de tiers. La réception et le remboursement des dépôts et cautionnements reçus constituent des *opérations budgétaires*.

Compte 166 – Refinancement de dette

Ce compte permet d'enregistrer les opérations de refinancement de dette, c'est-à-dire le remboursement anticipé d'un emprunt auprès d'un établissement financier suivi de la souscription d'un nouvel emprunt auprès du même établissement financier ou d'un autre. Il a pour objet d'isoler les opérations de refinancement pour obtenir une meilleure lisibilité des budgets et des comptes.

Il est débité (au vu d'un mandat) lors du remboursement anticipé de l'emprunt par le crédit du compte au Trésor et crédité (au vu d'un titre) lors de l'encaissement du nouvel emprunt par le débit du compte au Trésor.

Par exception, dans le cas d'un refinancement auprès d'un même établissement financier, il est possible que le contrat de refinancement prévoie que les fonds soient « réputés versés automatiquement ». Dans ce cas, même si l'opération n'entraîne aucun flux de trésorerie, elle doit être comptabilisée par opérations budgétaires réelles :

– débit du compte 166 par le crédit du compte 46711 pour la sortie de l'emprunt ;

– débit du compte 46721 par le crédit du compte 166 pour la mise en place du nouvel emprunt.

Les comptes 46711 et 46721 se soldent l'un par l'autre.

Le compte 166 s'équilibrant en recettes et en dépenses, au cours de l'opération de refinancement, son solde doit être nul en fin d'exercice.

Le montant de l'emprunt de refinancement ne peut pas excéder le montant du capital restant dû refinancé, hors pénalité de remboursement anticipé capitalisée. Ainsi, le capital restant dû refinancé peut être majoré du montant de la pénalité de remboursement anticipé lorsque celle-ci est capitalisée. En revanche, le montant de l'emprunt de refinancement ne saurait financer la charge des intérêts (capitalisés ou non) ou toute autre charge financière liées à l'emprunt refinancé et relevant de la section de fonctionnement. Ainsi, il ne peut couvrir qu'une dette existante en capital.

Si le montant du nouvel emprunt est inférieur à celui de l'emprunt ayant donné lieu à refinancement, la différence est imputée au débit du compte 16 de l'emprunt originel. Cette opération d'ordre budgétaire traduit un désendettement effectif.

Si l'emprunt refinancé prévoit une pénalité de remboursement anticipé capitalisée, le montant de la pénalité est comptabilisé au débit du compte 668 « Autres charges financières ».

Si l'opération de refinancement est réalisée auprès du même établissement financier, le paiement de la pénalité ne donne pas lieu à un flux financier. Le compte 668 est débité par le crédit du compte 164 concerné (opération d'ordre budgétaire).

Si l'opération de refinancement est réalisée auprès d'un autre établissement financier, la pénalité est versée à l'établissement financier initial. Le compte 668 est débité par le crédit du compte au Trésor au vu d'un mandat de paiement (opération réelle).

Dans les deux cas précités, la pénalité augmente d'autant l'endettement de la collectivité.

Lorsque suite à un refinancement, le compte 16 sur lequel l'emprunt a été enregistré ne correspond plus à la nature de l'emprunt originel, le comptable doit modifier l'imputation de la dette par opération d'ordre non budgétaire.

Le refinancement se distingue de la renégociation de dette qui se caractérise par une simple modification des caractéristiques financières du contrat initial sans modification du montant en capital de l'emprunt. La renégociation d'une dette n'entraîne donc aucun flux de trésorerie contrairement au refinancement. En cas de renégociation de la dette avec comptabilisation de frais de renégociation capitalisés, ces derniers sont portés au compte 16 correspondant à l'emprunt renégocié par le débit du compte 668 « Autres charges financières » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 167 – Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Le compte 167 regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières, notamment les avances consolidées du Trésor, les prêts accordés sur des comptes spéciaux du Trésor et les dettes afférentes aux contrats de partenariat public-privé (PPP) lorsqu'à la date de mise en service du bien la part investissement n'a pas encore été intégralement versée (cf. commentaires du compte 235) (compte 1675), ainsi que la part de la redevance représentant un acompte sur le prix de vente de l'immobilisation en cas de location-vente.

Les montants inscrits au compte 1675 ne sont pas pris en considération dans le calcul de l'équilibre des opérations financières (cf. état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé budget primitif, au budget annexe et au compte administratif).

Compte 168 – Autres emprunts et dettes assimilées

Le compte retrace notamment les emprunts souscrits auprès d'organismes d'assurances et de prêteurs divers qui ne sont pas des établissements financiers.

Le compte 1688 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur emprunts et dettes. En fin d'exercice, ce compte est crédité du montant des intérêts courus non échus par le débit de la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts », par opération d'ordre budgétaire.

Le compte 1688 est débité, à la réouverture des comptes, par le crédit du compte 661 « Charges d'intérêts », du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent et échus durant l'exercice courant (opération d'ordre budgétaire).

À l'échéance, le montant total des intérêts payés est imputé au compte 661. Les intérêts rattachés à l'exercice précédent et non échus au cours de l'exercice subsistent au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement**.**

2. CLASSE 2 – COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent tous les biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans le patrimoine de la collectivité ; elles sont comptabilisées pour leur valeur toutes taxes comprises, hormis les cas ou l'établissement est assujetti à la TVA.

Les comptes d'immobilisations autres que les comptes d'immobilisations financières, sont classés respectivement à partir de la nature économique des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et parfois selon leur destination.

Les immobilisations sujettes à dépréciation sont assorties de corrections de valeur qui prennent la forme d'amortissements et de provisions pour dépréciation à porter aux subdivisions des comptes 28 et 29.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan et donc à l'inventaire tant qu'elles subsistent.

Les immobilisations détruites ou hors d'usage sont sorties de l'actif pour leur valeur nette comptable (valeur d'acquisition moins amortissements).

Compte 20 – Immobilisations incorporelles

Compte 203 – Frais d'études, de recherche et de développement

Frais d'études

Les frais d'études effectuées par des tiers en vue de la réalisation d'investissements sont imputés directement au compte 203.

Lorsque les études sont réalisées par les moyens propres de l'établissement, les frais correspondants sont imputés aux comptes de charges par nature concernés puis portés, en fin d'exercice, au débit du compte 203 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – immobilisations incorporelles ».

Les frais d'études enregistrés au compte 203 sont virés à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux par *opération d'ordre budgétaire*.

Si les études ne sont pas suivies de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 2803 « Amortissement des frais d'études, de recherche et de développement ».

Les frais d'études générales qui ne sont pas menées en vue de la réalisation d'un investissement s'imputent au compte 617 « Études et recherches ».

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.

Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les comptes de charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont engagés ; toutefois, à titre exceptionnel, ils peuvent être transférés à l'actif, au débit du compte 203 « Frais de recherche et de développement » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » si les conditions suivantes sont remplies :

- les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique.

Quelle que soit la suite réservée au projet, les frais de recherche et de développement doivent être amortis dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 2803 « Amortissements des frais d'études, de recherche et de développement ».

En cas d'échec du projet, les frais correspondants restant à amortir le sont immédiatement, et en totalité, par le débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Compte 205 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires

Compte 2051 — Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique. Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.

☞ *Cas particulier des logiciels*

Leur comptabilisation diffère selon qu'ils sont « indissociés » ou « dissociés ».

Les logiciels dits « indissociés », parce que leur prix ne peut être distingué de celui du matériel informatique, suivent l'imputation comptable du matériel ; ils sont comptabilisés au compte 2183 « Matériel de bureau et matériel informatique » lorsque la collectivité en est propriétaire ou au compte 612 « Redevances de crédit-bail » dans le cadre d'un contrat de crédit-bail.

Les logiciels « dissociés », c'est-à-dire ceux dont le prix peut être distingué du matériel informatique, sont traités différemment selon qu'ils sont acquis ou créés.

- logiciel acquis en vue de son utilisation

Le coût d'acquisition, obtenu en additionnant le prix convenu et les frais accessoires (charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation, à l'exclusion notamment des frais de saisie des données à partir du lancement de l'exploitation), est comptabilisé au compte 205, dès son acquisition, par le crédit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations – Exercice courant ».

- logiciel créé pour l'usage interne

  Les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne sont pas rattachées au coût de production.

  Les frais d'analyse fonctionnelle (décomposition du traitement pour permettre sa mise en application informatique) sont exclus du coût de production du projet en cours.

En revanche, sous réserve des rares exceptions dues à la non-viabilité du projet à ce stade, les frais d'analyse organique (application à l'analyse fonctionnelle des contraintes informatiques liées au matériel et au langage de programmation) y sont inclus.

Par ailleurs, les frais de programmation, de tests et jeux d'essais sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

Les dépenses liées à la production du logiciel et qui ont été comptabilisées aux comptes de charges par nature, sont, à l'exception des dépenses engagées lors de l'étude préalable et de l'analyse fonctionnelle, portées au débit du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – immobilisations incorporelles ».

L'amoindrissement de la valeur d'un projet comptabilisé au compte 232, et qui résulte de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une provision pour dépréciation : le compte 2931 « Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles en cours » est crédité par le débit du compte 6876 « Dotations aux provisions pour dépréciations exceptionnelles ».

En cas d'échec définitif du projet après reprise, le cas échéant, de la provision pour dépréciation, le compte 232 est soldé par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées ».

Lorsque le logiciel est achevé, son coût est viré du compte 232 au compte 205 et fait l'objet d'un amortissement.

L'amortissement donne lieu à un débit au compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » par le crédit du compte 2805 « Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences et droits similaires ».

Compte 2053 — Droit de superficie

Ce compte enregistre le droit de superficie, droit réel immobilier sur la propriété d'autrui résultant d'un démembrement de la propriété du terrain. Dans une conception de la propriété immobilière détachée du sol, ce droit confère à l'établissement titulaire la propriété de l'espace représenté par la surface au sol et la possibilité notamment d'obtenir des droits à construire sur cette surface.

Il s'agit d'une immobilisation incorporelle non amortissable car consentie de façon pérenne et sans dépréciation dans le temps (arrêt du Conseil d'État n° 308206 du 23 décembre 2010).

Les constructions bâties sur ces droits de superficie doivent être enregistrées sur le compte 214 « Constructions sur sol d'autrui ».

Compte 21 – Immobilisations corporelles

Les immobilisations sont classées, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains ;
- agencements et aménagements de terrains ;
- constructions ;
- constructions sur sol d'autrui ;
- installations techniques, matériel et outillage industriels ;
- autres immobilisations corporelles.

Lorsqu'elles ne sont pas terminées, elles apparaissent sous la rubrique « Immobilisations en cours » (voir ci-après les commentaires du compte 23).

Les immobilisations reçues en affectation ne figurent pas au compte 21 mais au compte 22 « Immobilisations reçues en affectation ». Ce compte comporte les mêmes subdivisions que le compte 21.

Les comptes d'immobilisations corporelles sont, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine, débités soit de la valeur d'apport, soit du prix d'acquisition, soit du coût réel de production du bien par le crédit, suivant les cas :

- d'une subdivision d'un des comptes 1021, 1025 ou 13 pour les acquisitions par dons et legs, à titre gratuit ou au euro symbolique ;
- du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » ;
- du compte 72 « Production immobilisée » pour les acquisitions réalisées en régie par le personnel de l'établissement.

Lors de la sortie des biens du patrimoine, les comptes d'immobilisations corporelles sont crédités :

- par le débit du compte 28 « Amortissements des immobilisations », du montant des amortissements constatés ;
- par le débit du compte 675, de la valeur nette comptable des biens cédés ou remis, à titre d'apport, par une collectivité à un organisme de regroupement pour l'exercice de ses compétences ;
- par le débit du compte 6741 « Subventions ou dotations d'équipement en nature » du montant des biens remis gratuitement ou pour un euro symbolique à un organisme public sans que le transfert de propriété puisse se rattacher à une dotation ou un apport ;

La réintégration des amortissements, préalablement à la sortie d'un bien du patrimoine, est une opération d'ordre non budgétaire effectuée par l'agent comptable au vu des indications qui lui sont fournies par l'ordonnateur.

Compte 211 – Terrains

Le compte 211 enregistre notamment la valeur des terrains dont l'établissement est propriétaire.

Les terrains sont ventilés selon leur nature à différentes subdivisions du compte 211.

Pour ce qui concerne les terrains bâtis, deux situations sont possibles :

- l'acte d'achat indique les prix respectifs du terrain et du bâtiment, l'acquisition est alors ventilée au budget entre le compte 2115 « Terrains bâtis » et la subdivision concernée du compte 213 « Constructions ».
- l'acte d'achat n'indique qu'un prix global, le prix d'acquisition est porté au budget à la subdivision concernée du compte 213 « Constructions » ; l'ordonnateur établit une ventilation entre la valeur du terrain et celle de la construction qu'il transmet à l'agent comptable : celui-ci crédite la subdivision concernée du compte 213 de la valeur indiquée pour le terrain par débit du compte 2115 (opération non budgétaire).

La ventilation est établie en tenant compte :

- soit des prix des terrains de même nature, compte tenu de l'emplacement et d'un abattement pour terrain occupé ;
- soit d'une répartition forfaitaire.

Compte 212 – Agencements et aménagements de terrains

Les frais de plantation d'arbres et arbustes sont inscrits au compte 212.

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvement de terre….) figurent également à ce compte.

Compte 213 – Constructions

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements, les ouvrages d'infrastructure.

Les immeubles productifs de revenus sont inscrits au compte 2132 « Immeubles de rapport ».

Compte 214 – Constructions sur sol d'autrui

Les bâtiments, les installations, les agencements réalisés sur sol d'autrui sont comptabilisées à ce compte.

Compte 215 – Installations, matériel et outillage techniques

Figure notamment à ce compte le matériel médical.

Les véhicules à usage médical (camion utilisé dans le cadre des visites médicales) est assimilé au matériel à usage médical. Les autres véhicules figurent au compte 2182 « Matériel de transport ».

Compte 216 – Collections et œuvres d'art

Sont notamment retracés à ce compte les œuvres et objets d'art.

Compte 218 – Autres immobilisations corporelles

Le compte 218 enregistre les immobilisations corporelles autres que celles figurant aux comptes 211 à 216.

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont la collectivité n'est ni propriétaire ni affectataire n'est inscrit ni au compte 2135 ni au compte 2145, mais au compte 218.

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport des personnes et des marchandises, matières et produits. Les véhicules à usage médical sont imputés au compte 2154 « Matériel médical » (Cf commentaires de ce compte).

Le matériel de bureau et informatique comprend les machines à écrire, machines comptables, ordinateurs, etc..

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs.

Compte 22 – Immobilisations reçues en affectation

Ce compte enregistre les immobilisations reçues en affectation lorsque l'affectataire est doté de la personnalité morale.

La subdivision intéressée du compte 22 est débitée du montant de la valeur brute de l'immobilisation reçue par le crédit du compte 229 « Droit de l'affectant ».

Ce même compte 229 est débité par le crédit des comptes 28 et 16 des amortissements et emprunts éventuellement transférés.

Le compte 229 « Droit de l'affectant » représente donc la contrepartie nette des éléments d'actif et de passif reçus en affectation.

Au retour du bien, le compte 22 est crédité par le débit du compte 28 du montant des amortissements réintégrés ; il est ensuite soldé par le débit du compte 675.

Le compte 229 est débité par le crédit du compte 775.

Compte 23 – Immobilisations en cours

Le compte 23 « Immobilisations en cours » enregistre, à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice, qu'il s'agisse d'avances versés avant justification des travaux (comptes 237 et 238), ou au fur et à mesure de l'exécution des travaux (comptes 231, 232 et 235).

Il enregistre à son crédit le montant des travaux achevés.

En fin d'exercice, le compte 23 fait donc apparaître la valeur des immobilisations qui ne sont pas terminées.

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 23 se répartissent en trois groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement (subdivisions 231 et 232),
- celles qui sont réalisées par l'intermédiaire d'entreprises (subdivisions 231, 232, 235, 237 et 238),
- celles qui résultent de travaux confiés à des mandataires (subdivisions 231, 232, 237 et 238).

Le coût des immobilisations créées par les moyens du service est calculé dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique. Le coût de ces immobilisations est porté au débit du compte 231, s'il s'agit d'immobilisations corporelles en cours, et du compte 232, s'il s'agit d'immobilisations incorporelles en cours (exemple des logiciels), par le crédit de la subdivision intéressée du compte 72 « Production immobilisée ».

La partie de la rémunération des contrats de partenariat public-privé représentant la part investissement avant la mise en service du bien est versée au débit du compte 235 « Part investissement PPP » (opération réelle).

Lors de la mise en service du bien objet du contrat de partenariat public-privé, le bien est intégré au compte 21 approprié pour sa valeur totale correspondant au coût d'entrée chez le partenaire privé.

La contrepartie est enregistrée par opérations d'ordre non budgétaire :

— au compte 235, pour la part investissement d'ores et déjà payée ;

— au compte 1675, pour la part investissement restant à payer ;

— et, le cas échéant, au compte 13 pour la soulte.

Les avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles ou corporelles, notamment celles versées à un mandataire de la collectivité, sont portées aux comptes 237 et 238, où elles demeurent jusqu'à justification de leur utilisation. Les comptes 237 et 238 sont alors crédités par le débit des comptes 231 et 232 au vu des pièces justificatives de l'exécution des travaux (opération d'ordre budgétaire).

Dans tous les cas, lorsque l'immobilisation est achevée, les dépenses portées au compte 23 sont virées au compte 21 par opération d'ordre non budgétaire.

Compte 271 – Titres immobilisés (droit de propriété)

Compte 272 – Titres immobilisés (droit de créance)

Les comptes 271 et 272 décrivent les valeurs acquises dans le cadre des placements budgétaires ainsi que les valeurs reçues en donation, les valeurs acquises dans le cadre des placements de trésorerie étant enregistrées au compte 50.

Le compte 271 est utilisé pour suivre les mouvements affectant les titres immobilisés conférant un droit de propriété, c'est-à-dire essentiellement les actions, alors que le compte 272 est utilisé pour le suivi des mouvements affectant les titres immobilisés conférant un droit de créance (obligations).

☞ *Valeurs reçues en donation*

Le compte 271 ou 272 est débité par le crédit du compte 1025 « Dons et legs en capital », pour un montant déterminé comme suit :

- titres cotés : ils sont évalués au cours moyen du dernier mois précédant le jour d'entrée dans le patrimoine ;
- titres non cotés : ils sont estimés à leur valeur probable de négociation.

☞ *Opérations d'acquisition et de cession des obligations*

- obligations souscrites lors d'une émission

Le compte 272 est débité par le crédit du compte de tiers intéressé au vu du mandat de paiement.

- obligations acquises sur le marché secondaire

Le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » est débité par le crédit du compte au Trésor. Dès l'émission du mandat, le compte 272 est débité par le crédit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser ».

- obligations venant à échéance

Le compte financier est débité par le crédit du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres ».

Le compte 4713 est débité lors de l'émission des titres de recettes par le crédit :

- du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations » ;
- du compte 762 « Produits des autres immobilisations financières » (intérêts).

Le compte 272 est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées ».

- obligations vendues sur le marché secondaire

Le schéma est identique à celui décrit ci-dessus pour les obligations venant à échéance ; les commissions bancaires sont enregistrées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Compte 274 – Prêts

Ce compte enregistre les prêts, c'est-à-dire les fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, autorisées par un texte législatif ou réglementaire.

Le versement du prêt est enregistré au compte 274.

Lors du remboursement, le compte 274 est crédité par émission du titre de recettes.

Compte 275 – Dépôts et cautionnements versés

Le compte 275 est débité des versements et crédité des remboursements par le crédit et le débit du compte de tiers intéressé, au vu de mandats et de titres de recettes (opération budgétaire).

Compte 276 – Autres créances immobilisées

Le compte 276 retrace les créances entre collectivités résultant d'engagements contractuels (cf. compte 168 ci-dessus).

Le compte 2768 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur prêts et créances. Il est débité, en fin d'exercice, du montant des intérêts courus non échus par le crédit du compte 762 « Produits des autres immobilisations financières ».

Il est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit du compte 762 « Produits des autres immobilisations financières », du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent.

Compte 279 – Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

Le compte 279 fonctionne comme le compte 269 visé plus haut.

Compte 28 – Amortissements des immobilisations

☞ *Principe général*

L'amortissement est défini d'une manière générale comme étant la réduction irréversible, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes du bilan.

L'amortissement pour dépréciation est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre cause. C'est en raison des difficultés de mesure de cet amoindrissement que l'amortissement consiste généralement dans l'étalement, sur une durée probable de vie, de la valeur des biens amortissables.

La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige que cette dépréciation soit constatée.

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine[1] de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Le calcul de l'amortissement est opéré sur la valeur inscrite au compte de bilan, c'est-à-dire en général la valeur T.T.C., sauf pour les services assujettis à la T.V.A., pour lesquels figurent au bilan les valeurs H.T. des immobilisations.

L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations, au prorata du temps prévisible d'utilisation. Il est établi un tableau d'amortissement qui sert à déterminer le montant des dotations à inscrire chaque année au budget (compte 681).

En principe, l'amortissement est linéaire (les dépréciations sont réparties de manière égale sur la durée de vie du bien) et pratiqué à partir de la mise en service des constructions et matériels (application du prorata temporis).

Toutefois, l'amortissement variable (ou réel) et l'amortissement dégressif peuvent être adoptés par délibération. En aucun cas, cependant, il ne peut être recouru à la méthode de l'amortissement progressif.

Par ailleurs, par *simplification,* il n'est pas fait application du prorata temporis : *l'amortissement est calculé à partir du début de l'exercice suivant la date de mise en service*, la dernière annuité courant jusqu'au 31 décembre de l'exercice même lorsque le bien est vendu en cours d'année. Cette manière de procéder permet de calculer des dotations en annuités pleines pendant toute la période d'amortissement.

Tout plan d'amortissement commencé doit être poursuivi jusqu'à son terme, sauf fin d'utilisation du bien (cession, réforme, destruction). Le plan d'amortissement ne peut être modifié qu'en cas de changement significatif dans les conditions d'utilisation du bien ; cette modification fait l'objet d'une délibération.

☞ *Champ d'application*

Conformément à l'article 33-1 du décret n° 85-643 du 26/06/1985 modifié, les catégories d'immobilisations qui doivent être obligatoirement amorties par dotation budgétaire sont :

- pour les immobilisations incorporelles, celles figurant aux comptes 203 « Frais d'études, de recherches et de développement », 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires » et 208 à l'exception des immobilisations qui font l'objet d'une provision,
- et pour les immobilisations corporelles, les biens figurant aux comptes 215 et 218.

Sont également amortissables les biens immeubles productifs de revenus, y compris les immobilisations remises en location ou mises à disposition d'un tiers privé contre paiement d'un droit d'usage sous réserve qu'ils ne soient pas affectés directement ou indirectement à l'usage du public ou à un service public administratif.

L'amortissement obligatoire concerne les immobilisations corporelles ou incorporelles acquises à compter du 1er janvier 1997.

---

[1] Valeur d'acquisition ou prix de revient augmenté le cas échéant du prix des adjonctions.

L'obligation d'amortir selon les dispositions exposées ci-dessus concerne aussi les biens reçus en affectation ; l'amortissement obligatoire porte alors sur les comptes 225 et 228. L'établissement peut revoir le plan d'amortissement décidé par l'affectataire, par exemple pour le mettre en conformité avec son propre barème de durée d'amortissement, dans le respect de la durée d'usage du bien.

Le conseil d'administration est libre de décider d'étendre l'amortissement budgétaire à d'autres catégories de biens.

Un état des biens meubles et immeubles, annexé aux documents budgétaires permet le suivi des amortissements.

☞ *Durées d'amortissement*

Les durées d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles sont fixées pour chaque bien ou chaque catégorie de biens par le conseil d'administration sur proposition de l'ordonnateur, à l'exception :

- des frais d'études non suivies de réalisations, obligatoirement amorties sur une durée maximum de cinq ans ;
- des frais de recherche et de développement amortis sur une durée maximum de cinq ans en cas de réussite du projet et immédiatement, pour leur totalité, en cas d'échec ;
- des brevets amortis sur la durée du privilège dont ils bénéficient ou sur la durée effective de leur utilisation si elle est plus brève.

Pour les autres immobilisations, l'assemblée peut se référer au barème *indicatif* ci-après :

- Immobilisations incorporelles	
Logiciels	2 ans
- Immobilisations corporelles	
Voitures	5 à 10 ans
Camions et véhicules industriels	4 à 8 ans
Mobilier	10 à 15 ans
Matériel de bureau électrique ou électronique	5 à 10 ans
Matériel informatique	2 à 5 ans
Matériels classiques	6 à 10 ans
Coffre-fort	20 à 30 ans
Installations et appareils de chauffage	10 à 20 ans
Appareils de levage-ascenseurs	20 à 30 ans
Appareils de laboratoire	5 à 10 ans
Équipements de garages et ateliers	10 à 15 ans
Équipements des cuisines	10 à 15 ans
Plantations	15 à 20 ans
Autres agencements et aménagements de terrains	15 à 30 ans
Constructions sur sol d'autrui	sur la durée du bail à construction
Bâtiments légers, abris	10 à 15 ans
Agencements et aménagements de bâtiment, installations	

électriques et téléphoniques	15 à 20 ans

En outre, le conseil d'administration peut fixer un seuil unitaire en deçà duquel les immobilisations de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide, s'amortissent en un an. La délibération correspondante est transmise au receveur municipal. Elle ne peut être modifiée au cours du même exercice.

☞ *Comptabilisation*

Les dotations aux amortissements font l'objet d'une inscription au budget primitif.

Les comptes d'amortissement des immobilisations (subdivisions des comptes 280, 281 ou 282 dans le cadre d'une affectation) sont crédités, en fin d'exercice, par le débit du compte 681 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges de fonctionnement courant) » ou du compte 687 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles) ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

Lors de la cession, de la destruction ou de la réforme d'un bien amortissable, les amortissements constatés sont repris par le crédit du compte d'immobilisation concerné pour déterminer la valeur nette du bien. Il s'agit d'une opération d'ordre non budgétaire passée par le receveur municipal au vu des informations qui lui sont données par l'ordonnateur.

Compte 29 – Provisions pour dépréciation des immobilisations

Les provisions pour dépréciation des immobilisations constatent un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas irréversibles.

Elles résultent de l'évaluation comptable des moins-values qu'il est raisonnable d'envisager sur les éléments d'actif non amortissables. À la différence des provisions pour pertes et charges, elles expriment des corrections d'actif (de sens négatif).

Les provisions pour dépréciation sont donc portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

Les provisions pour dépréciation sont généralement afférentes à des immobilisations non amortissables ; elles peuvent néanmoins concerner également des dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables lorsqu'en raison de leur caractère non définitif, ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

Lors de la constitution d'une provision pour dépréciation des immobilisations ou lors de la variation en augmentation d'une provision déjà constituée, le compte de provision concerné est crédité par le débit des subdivisions appropriées du compte 681 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges de fonctionnement courant) », du compte 686 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges financières) » ou du compte 687 « Dotations aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles) ».

Lors de l'annulation d'une provision devenue sans objet ou lors de la variation en diminution de cette provision, le compte de provision est débité par le crédit des subdivisions appropriées des comptes 781 « Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits de fonctionnement courant) », du compte 786 « Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers) » ou du compte 787 « Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels) ».

Lors de la cession d'une immobilisation, la provision est reprise dans les conditions visées au paragraphe précédent.

3. CLASSE 3 – COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

Les stocks et productions en cours sont définis comme l'ensemble des biens et/ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation pour être :

- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en-cours ;
- soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des productions en-cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements : matières premières (et fournitures), matières consommables (et fournitures) ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;

Les productions en-cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production.

Les opérations relatives aux comptes de stocks sont des opérations *budgétaires* d'ordre (et figurent donc en section d'investissement du budget), à l'exception de celles concernant les comptes 32 et 392.

3.1. Fonctionnement général des comptes de stocks.

La comptabilité de stocks est tenue selon l'inventaire intermittent.

En cours d'exercice :

Les achats sont opérés sur les comptes 601 et 602 appropriés.

En fin d'exercice :

Les comptes 31 et 32 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) » et 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements ».

Les comptes 33, 34 et 35 sont crédités du montant du stock initial par le débit du compte 71 « Production stockée ».

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks :

- les comptes 31 et 32 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031 et 6032 ;
- les comptes 33, 34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit du compte 71.

Les comptes de stocks sont des comptes *budgétaires,* à l'exception du compte 32.

3.2. Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours (Compte 39)

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par le débit des subdivisions concernées du compte 68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » du montant de la dépréciation initiale et des augmentations de cette dépréciation affectant les stocks et en-cours.

Elles sont débitées par le crédit des subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions » du montant des provisions (ou de leur quote-part) devenues sans objet.

Les comptes de provisions pour dépréciation de comptes de stocks et en-cours sont des comptes budgétaires, à l'exception du compte 392.

4. CLASSE 4 – COMPTES DE TIERS

Les comptes de tiers enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières, faites en général à court terme. Par extension, ils enregistrent les écritures de régularisation des charges et des produits.

Sont regroupés dans les comptes de la classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer, soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances (effets à payer, effets à recevoir), soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Les comptes de régularisation enregistrent, d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants, d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais à répartir systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Compte 40 – Fournisseurs et comptes rattachés

Figurent sous le compte 40 les dettes liées à l'acquisition de biens ou de services.

Compte 401 – Fournisseurs

Le compte 4011 « Fournisseurs » est crédité du montant T.T.C.[2] des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :

– des comptes concernés de la classe 6 ;

– du compte 4097 « Fournisseurs – Autres avoirs » ;

– le cas échéant, du compte 44566 « TVA sur autres biens et services ».

Le compte 4011 est débité par le crédit :

– du compte au Trésor lors des règlements effectués aux fournisseurs ;

– de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les règlements précités sont effectués par un budget annexe ;

– du compte 403 « Fournisseurs – Effets à payer (L.C.R.) » lors de l'acceptation d'une lettre-change relevé (L.C.R.) ;

– d'un compte de la classe 6 pour le montant des mandats émis au cours de l'exercice, annulés par l'ordonnateur et non réglés (le cas échéant du compte 44566 pour le montant de la TVA) ;

– le cas échéant, du compte 4091 « Fournisseurs – Avances versées sur commandes » (cf. commentaires du compte 4091) ;

– du compte 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale » pour le montant des mandats émis au cours d'exercices antérieurs non réglés et annulés ainsi que pour les dettes atteintes par la déchéance quadriennale.

Le compte 40171 « Fournisseurs – Retenues de garantie » est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit du compte au Trésor, lors de la libération de la retenue de garantie.

Le compte 40172 « Fournisseurs – Cessions, oppositions » enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

---

[2] Sauf si la T.V.A. est déductible.

Le compte 40173 « Fournisseurs – Pénalités de retard d'exécution des marchés » enregistre les pénalités de retard dans l'exécution des marchés de fonctionnement selon les modalités décrites dans les commentaires du compte 40473 « Fournisseurs d'immobilisations – Pénalités de retard d'exécution des marchés ».

Compte 402 – Collectivités locales

Ce compte retrace les dettes de l'établissement envers les collectivités locales. Il est crédité du montant des sommes dues, par le débit des comptes concernés de la classe 6.

Il est débité lors du règlement par le crédit du compte au Trésor.

Compte 403 – Fournisseurs – Lettre-change relevé (L.C.R.)

Le compte 403 est crédité lors de l'acceptation de la lettre-change relevé par le débit du compte 4011 « Fournisseurs – Exercice courant » ou du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations – Exercice courant ».

Il est débité lors du règlement à l'échéance par le crédit du compte au Trésor.

Compte 404 – Fournisseurs d'immobilisations

Le compte 4041 est crédité du montant T.T.C.[3] des acquisitions d'immobilisations par le débit des comptes d'immobilisations concernés et le cas échéant, du compte 44562 « TVA sur immobilisations ».

Le compte 4041 est débité par le crédit :

– du compte au Trésor lors des règlements effectués aux fournisseurs d'immobilisations du 1.1.N au 31.12.N (hors journée complémentaire), N étant l'exercice au cours duquel les mandats ont été émis ;

– de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les règlements précités sont effectués par un budget annexe ;

– du compte 405 « Fournisseurs d'immobilisations – Lettre-change relevé » ;

– du compte d'immobilisation concerné en cas d'annulation d'un mandat émis au cours de l'exercice non réglé par le comptable ou d'un mandat atteint par la déchéance quadriennale.

Le compte 40471 « Fournisseurs d'immobilisations – Retenues de garantie » est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des travaux. Il est débité par le crédit du compte au Trésor lors de la libération de la retenue de garantie ou en cas de non libération pour malfaçons, par le crédit du compte 231.

Le compte 40472 « Fournisseurs d'immobilisations – Cessions, oppositions » enregistre les oppositions exécutées par le comptable as signataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

Le compte 40473 « Fournisseurs d'immobilisations – Pénalités de retard d'exécution des marchés » enregistre les pénalités de retard dans l'exécution des marchés ou contrats de partenariat.

Dans la mesure où seules les pénalités de retard sur marchés retracées dans le décompte général définitif (DGD) sont définitivement acquises à la collectivité, les pénalités liquidées sur les acomptes demeurent provisoires au même titre que les retenues de garantie.

Ce n'est que lorsque ces indemnités seront définitivement dues à la collectivité que cette dernière pourra émettre un titre au compte 7711 « Dédits et pénalités perçues ».

Dans le cas contraire, elles sont versées au fournisseur.

---

[3] Sauf si la TVA est déductible.

Ainsi, les mandats doivent être émis pour le montant total des prestations mentionnées, y compris lorsque les pénalités de retard doivent être déduites du paiement.

Dans ce cas, le montant des pénalités est inscrit au crédit du compte 40473 par le débit du compte de tiers utilisé lors de la prise en charge du mandat.

Ce compte sera débité lors de l'établissement du décompte général définitif :

– par le crédit du compte de prise en charge du titre de recettes émis par l'ordonnateur pour le montant définitif des pénalités figurant au décompte général définitif (si ce montant est supérieur au total des pénalités retenues lors du paiement des acomptes, la différence devra être recouvrée sur le titulaire du marché) ;

– et, par le crédit du compte de disponibilités (compte 515) lorsque le montant définitif des pénalités mentionnées au décompte général définitif est inférieur aux sommes retenues lors du paiement des acomptes (paiement de la différence au titulaire du marché).

Ces pénalités peuvent également être prévues pour les marchés de fournitures et de services ou les marchés de prestations intellectuelles.

Si les pénalités de retard dans l'exécution des marchés ou contrats de partenariat concernent des dépenses de fonctionnement, elles seront retracées sur le compte 40173 « Fournisseurs – Pénalités de retard d'exécution des marchés ».

Pour ce qui concerne les contrats de partenariat, en application l'article L.1414-12 du CGCT, et selon les termes du contrat, les modalités de comptabilisation précitées trouvent également à s'appliquer sauf lorsqu'une partie de la créance représentant une fraction du coût de l'investissement est cédée en application de l'article L.313-29-1 du code monétaire et financier (dite part « irrévocable »).

Compte 405 – Fournisseurs d'immobilisations – Lettre-change relevé (L.C.R.)

Le compte 405 est crédité lors de l'acceptation d'une lettre-change relevé par le débit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations – Exercice courant ».

Il est débité lors du règlement à l'échéance par le crédit du compte au Trésor.

Compte 407 - Différences de conversion

Ce compte enregistre les variations des dettes envers les fournisseurs libellées en monnaie étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Lorsque l'application du taux de conversion diminue la dette fournisseur, le compte 407 est débité par le crédit du compte 47722 « Diminution d'autres dettes » (gain latent).

En revanche, lorsque l'application du taux de conversion augmente la dette fournisseur, le compte 407 est crédité par le débit du compte 47622 « Augmentation d'autres dettes » (perte latente).

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Il s'agit d'écritures d'inventaire non budgétaire, qui doivent être contre-passées au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur historique.

Compte 408 – Fournisseurs – Factures non parvenues

Le compte 408 est crédité, par le débit des comptes concernés de la classe 6, à la clôture de la période comptable, c'est-à-dire au plus tard à la fin de la journée complémentaire, du montant des factures non encore parvenues correspondant à des dépenses engagées et dont le service a été fait au cours de l'exercice qui se termine et donc imputables à cet exercice.

Au cours de l'exercice suivant, le compte 408 est débité , par le crédit des comptes de classe 6 débités lors du rattachement. Cette écriture de contre-passation de l'écriture de rattachement est opérée à la réouverture des comptes au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 409 – Fournisseurs débiteurs

Le compte 4091 « Fournisseurs – Avances versées sur commande » enregistre les avances sur charges, liées directement à l'existence future d'une prestation ou d'une livraison.

Il est débité, lors du paiement d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit du compte au Trésor, au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur auquel sont jointes les pièces générales (premier paiement) et les pièces particulières (avances) prévues à la rubrique marchés publics du décret portant établissement de la liste des pièces justificatives (article D.1617-19 à 21 du CGCT). Lors de la régularisation de l'avance, le compte 4091 est crédité, soit par le débit du compte 4011 « Fournisseurs », soit directement par le débit du compte 6 concerné.

Le compte 4097 « Fournisseurs – Autres avoirs » est débité du montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs ».

Il est crédité par le débit du compte au Trésor ou du compte 4011 « Fournisseurs ».

Le compte 4098 « Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » est débité à la clôture de la période comptable par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs », du montant des avoirs acquis mais non encore reçus (rattachement).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus », ainsi que le cas échéant le compte 44571, est crédité par le débit des comptes de classe 6 crédités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. Cette écriture de contre-passation de l'écriture de rattachement est opérée, à la réouverture des comptes, au vu d'un titre d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 41 – Redevables et comptes rattachés

Figurent au compte 41, les créances de la collectivité liées à la vente de produits et services et au recouvrement de taxes et redevances, c'est-à-dire aux produits qui résultent de l'activité courante d'une collectivité et qui sont imputés aux comptes 70, 73 et 75.

Les produits encaissés avant émission de titres ne doivent jamais transiter par le compte 41 mais par le compte 471 « Recettes à classer ou à régulariser ».

Compte 411 – Redevables

Le compte 4111 « Redevables – amiable » est débité du montant T.T.C.[4] des facturations par le crédit :

[4] Sauf en cas d'assujettissement à la T.V.A.

– d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 ;

– le cas échéant du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés » pour le montant des frais de poursuite dus à l'État par le débiteur ;

– le cas échéant, du compte 44571 « TVA collectée ».

Le compte 4111 est crédité par le débit :

– du compte au Trésor lors des encaissements constatés du 1.1.N au 31.12.N (hors journée complémentaire), N étant l'exercice au cours duquel les titres de recettes sont émis ;

– du compte 4161 « Créances douteuses » des créances impayées pour lesquelles apparaît un risque de non-recouvrement ;

– de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les encaissements précités sont effectués par un budget annexe ;

– du compte 4161 « Créances douteuses » des créances impayées pour lesquelles apparaît un risque de non-recouvrement ;

– du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » lorsque le juge des comptes a infirmé une décision de l'assemblée délibérante refusant l'admission en non valeur ;

– d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 pour le montant des titres émis au cours de l'exercice N, annulés au cours de ce même exercice et non réglés ;

– du compte 4116 « Redevables – contentieux » lors du passage de la créance en phase contentieuse ;

– du compte 673 « Titres annulés sur exercices antérieurs » pour le montant des titres émis au cours d'exercices antérieurs non recouvrés et annulés ;

– du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » pour le montant des créances irrécouvrables admises en non-valeur.

Compte 412 – Collectivités locales

Ce compte retrace les créances de l'établissement envers les collectivités locales.

Il est débité du montant des sommes dues, par le crédit des comptes concernés de la classe 7.

Il est crédité lors de l'encaissement par le débit du compte au Trésor.

Pour les modalités de fonctionnement des subdivisions de ce compte, il convient de se reporter aux commentaires du compte 4111.

Compte 416 – Clients – Créances douteuses et irrécouvrables

Sont transférées au compte 4161 « Créances douteuses » les créances impayées pour lesquelles apparaît un risque de non recouvrement, elles y sont maintenues jusqu'à leur encaissement ou la constatation de leur irrécouvrabilité résultant d'une décision d'admission en non-valeur. Dans ce cas, le compte 4161 est soldé par le débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur ».

Lorsque le juge des comptes infirme une décision de l'assemblée délibérante rejetant l'admission en non-valeur, le comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge, du compte des restes à recouvrer où elle figure, au débit du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes ».

Compte 417 – Différences de conversion – Redevables

Ce compte enregistre les variations des créances sur redevables libellées en monnaie étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Lorsque l'application du taux de conversion augmente la créance, le compte 417 est débité par le crédit du compte 47712 « Augmentation d'autres créances » (gain latent).

En revanche, lorsque l'application du taux de conversion diminue la créance, le compte 417 est crédité par le débit du compte 47612 « Diminution d'autres créances » (perte latente).

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Il s'agit d'écritures d'inventaire non budgétaires qui doivent être contre-passées au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur historique.

Compte 418 – Redevables – Produits non encore facturés

Le compte est débité à la clôture de la période comptable du montant des créances imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies, par le crédit des comptes concernés de la classe 7.

Au cours de l'exercice suivant, le compte 418 est crédité par le débit des comptes de classe 7 du montant des recettes rattachées à ces mêmes comptes à la clôture de l'exercice précédent. Cette opération est effectuée à la réouverture des comptes au vu d'un titre d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 419 – Redevables créditeurs

Le compte 419 enregistre notamment les avances et acomptes reçus.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor du montant des avances et acomptes reçus.

Il est débité, après l'émission du titre de recettes, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 41 concerné.

Compte 42 – Personnel et comptes rattachés

Compte 421 – Personnel – Rémunérations dues

Le compte 421 « Personnel – Rémunérations dues » est crédité :

– soit des rémunérations nettes à payer au personnel par le débit des comptes 641 « Rémunérations du personnel », 643 « Rémunérations du personnel privé d'emploi » et éventuellement 648 « Autres charges de personnel » ;

– soit des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes 641, 643 et 648.

Dans le premier cas, il est débité par le crédit :

– du compte 427 « Personnel – Oppositions » du montant des oppositions pratiquées par l'agent comptable ;

– du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel ;

– du compte 425 « Personnel – avances et acomptes ».

Dans le second cas, il est débité par le crédit :

– du compte 431 « Sécurité sociale » et 437 « Autres organismes sociaux » de la quote-part des charges sociales incombant au personnel ;

– du compte 427 du montant des oppositions pratiquées par l'agent comptable ;

– du compte 425 « Personnel – avances et acomptes » ;

– du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

Une fiche jointe en annexe n° 11 à la présente instruction décrit ces opérations.

Compte 422 – Comités des œuvres sociales

Le compte 422 est crédité du montant des sommes à verser au comité des œuvres sociales. Il est débité du montant des dites sommes lors de leur versement par le crédit du compte au Trésor.

Compte 425 – Personnel – Avances et acomptes

Ce compte enregistre :

- les avances et les acomptes sur rémunérations des personnels recrutés sous contrat de droit privé ;

- les acomptes relatifs aux rémunérations servies et mises en paiement de manière infra-mensuelle, dès que ce règlement correspond à un service fait de la part de l'agent concerné ;

- les avances sur frais de déplacement de l'ensemble du personnel.

Il est débité du montant des avances et acomptes précités par le crédit du compte au Trésor lors de leur versement.

Il est crédité du montant desdites sommes par le débit du compte 421 « Personnel – rémunérations dues » lors de la régularisation des avances ou acomptes sur rémunérations et du compte de classe 6x concerné lors de la régularisation des avances sur frais de déplacement de l'ensemble du personnel.

Compte 427 – Personnel – Oppositions

Le compte 427 est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions de tiers à l'encontre des membres du personnel par le débit du compte 4211. Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires des oppositions, par le crédit du compte au Trésor.

Compte 428 – Personnel – Charges à payer et produits à recevoir

Le fonctionnement des comptes 4282 « congés payés », 4286 « Personnel – Autres charges à payer » et 4287 « Personnel – Produits à recevoir » est identique à celui des comptes 408 et 418, tel que décrit précédemment.

En outre, la comptabilisation des congés payés (contrats de droit privé) fait l'objet d'une fiche jointe en annexe à la présente instruction.

Compte 429 – Déficits et débets des comptables et régisseurs

Le compte 429 est débité :

S'agissant d'un débet constaté à l'encontre du comptable, au vu de l'arrêté de débet :

– dès lors qu'il est consécutif à une dépense irrégulièrement payée ou une recette non recouvrée : par le crédit du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » ;

– dès lors qu'il est consécutif à l'existence d'un solde anormal figurant à un compte de bilan : par le crédit dudit compte.

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur de recettes, dès la constatation du déficit :

– par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;

– le cas échéant, par le crédit du compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) ».

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur d'avances, dès la constatation du déficit :

– par le crédit du compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) ».

Le compte 429 est crédité par le débit :

– du compte au Trésor pour les sommes mises à la charge du comptable ou des régisseurs et réglées par les intéressés ou par les tiers pour le compte de ces derniers, et pour le montant des sommes ayant donné lieu à décharge de responsabilité ou remise gracieuse couvertes par l'État ;

– du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » du montant de la décharge de responsabilité ou de la remise gracieuse obtenue par les régisseurs et les comptables de fait.

Compte 43 – Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Compte 431 – Sécurité sociale

Compte 437 – Autres organismes sociaux

Les comptes 431 et 437 sont crédités respectivement :

– du montant des sommes dues par l'établissement à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, et de retraites du personnel et des membres de jury, par le débit des comptes 645, 646 et 647.

– des sommes à régler aux organismes susvisés éventuellement pour le compte du personnel, par le débit des comptes 641, 642, 643 et 648 ou du compte 421 si ce compte a été crédité des rémunérations brutes à payer au personnel (voir le commentaire du compte 421).

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes.

Compte 438 – Organismes sociaux – Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 438 « Organismes sociaux – Charges à payer et produits à recevoir » fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 428 « Personnel – Charges à payer et produits à recevoir ».

En outre, la comptabilisation des congés payés (contrats de droit privé) fait l'objet d'une fiche jointe en annexe à la présente instruction.

Compte 44 – État et autres collectivités publiques

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités publiques considérées en tant que puissance publique à l'exception par conséquent des achats et des ventes qui s'inscrivent au compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » et 41 « Redevables et comptes rattachés » au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et autres redevables.

Compte 441 – État et autres collectivités publiques – Subventions à recevoir

Le compte 441 enregistre les subventions à recevoir accordées de façon certaine à l'établissement. Le compte 441 est débité au vu de la décision d'attribution prise par la collectivité versante, du montant :

- des subventions d'investissement à recevoir par le crédit de la subdivision intéressée du compte 131 ou 132 ;
- des subventions d'exploitation à recevoir par le crédit de la subdivision intéressée du compte 747 « Subventions et participations » ;
- des subventions exceptionnelles à recevoir par le crédit du compte 774 ;

Les subventions assorties d'une condition suspensive, c'est-à-dire accordées sous réserve que l'établissement satisfasse à certaines conditions, ne peuvent être enregistrées tant que ces conditions n'auront pas été réalisées.

Le compte 441 est crédité par le débit du compte au Trésor lors de la réception des subventions susvisées.

Compte 442 – État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers

Compte 4421 – Prélèvement à la source – Impôts sur le revenu

Le compte 4421 est crédité du montant des sommes dues par l'entité au titre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu. Les prélèvements réalisés sur la rémunération des agents sont réalisés au centime d'euro le plus proche alors que les reversements sont arrondis à l'euro le plus proche en application de la règle fiscale d'arrondi prévue à l'article 1724 du code général des impôts.

L'écart est retracé en comptabilité :

– au compte 658 « Charges diverses de gestion courante » lorsque l'arrondi pratiqué est défavorable à l'entité ;

– au compte 75888 « Autres » lorsque l'arrondi pratiqué est favorable à l'entité.

Compte 443 – Opérations particulières avec l'État et les collectivités publiques

Ce compte est notamment utilisé pour retracer les relations financières avec l'État ainsi qu'avec des établissements dotés de la personnalité morale.

Les subdivisions à terminaison 1 enregistrent les dépenses et les subdivisions à terminaison 2 enregistrent les recettes.

Compte 445 – État – Taxes sur le chiffre d'affaires

Le compte 445 reçoit d'une part, le montant des taxes collectées pour le compte de l'État, et d'autre part, le montant des taxes à récupérer.

☞ *Généralités*

Conformément à l'article 201 octiès du C.G.I., toute activité soumise à la T.V.A. doit faire l'objet d'un secteur distinct dans la comptabilité.

Il est rappelé que dans le cas d'assujettissement à la T.V.A., les recettes et les dépenses budgétaires sont constatées hors taxe.

☞ *Terminologie*

Pour les activités des services publics assujettis à cette imposition, la T.V.A. comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun leurs règles propres.

L'un concerne, *en amont*, le régime de déductibilité de la T.V.A. ; la T.V.A. *payée* se décompose en :

- T.V.A. déductible ;
- T.V.A. non déductible [5].

L'autre concerne, *en aval*, le régime d'imposition de la T.V.A. : la T.V.A. *collectée* (T.V.A. sur les produits).

☞ *Principes*

La T.V.A. collectée d'une part, la T.V.A. déductible d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges de fonctionnement. S'agissant d'opérations effectuées pour le compte du Trésor public, elles sont enregistrées dans les comptes appropriés de la classe 4.

Par contre, la T.V.A. non déductible afférente à un bien ou à un service doit, normalement, être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service (coût d'achat ou coût de production) et est imputée au même compte d'immobilisation ou de charges que le bien ou le service même.

☞ *Comptabilisation des opérations*

Pour les immobilisations (acquisitions, livraisons à soi-même) :

- le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la T.V.A. non déductible.
- la T.V.A. déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44562 « T.V.A. sur immobilisations ».

Pour les achats et ventes de biens et services :

- les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 « hors T.V.A. déductible » ;
- la T.V.A. déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44566 « T.V.A. sur autres biens et services » ;
- les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 « hors T.V.A. collectée » ;
- la T.V.A. collectée par l'établissement constitue une dette envers le Trésor public enregistrée au crédit du compte 44571 « T.V.A. collectée ».

Lors de la déclaration aux services fiscaux et pour déterminer le montant de la TVA à verser ou à se faire rembourser, la TVA déductible au titre de la période considérée est imputée au débit du compte de TVA collectée dans la limite du solde de ce compte.

Lorsque la TVA déductible est inférieure à la TVA collectée, le compte 4457 est soldé par le crédit du compte 44551 « TVA à décaisser ».

Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, les comptes 44562 et 44566 sont soldés par le compte 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, s'il en est demandé la restitution, au compte 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

Lorsqu'il est appliqué un taux de prorata (qui détermine la part de TVA payée qui sera déductible et donc à inscrire au compte de TVA déductible), il est établi un taux provisoire, puis un taux définitif, la collectivité doit reverser la TVA déduite à tort ; il s'agit alors d'une dépense budgétaire du compte 678.

À l'inverse, si le taux provisoire a été inférieur au taux définitif, la collectivité bénéficie d'un reversement imputé au compte 778.

☞ *TVA sur retenue de garantie*

Le compte 44585 « TVA à régulariser. — Retenue de garantie » enregistre la TVA sur les retenues de garanties qui ne devient déductible que lorsque le montant de la retenue de garantie est effectivement décaissé et versé au fournisseur.

---

[5] Dans le cas d'assujettissement partiel soumettant la déductibilité à la règle du prorata (CGI, art. 213, annexe II).

Ce compte est débité du montant de la TVA afférente à la retenue de garantie par le crédit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de la dépense prise en charge.

Il est crédité lors du versement de la retenue de garantie au fournisseur par le débit du compte 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé », si l'organisme bénéficie à la fin du trimestre d'un crédit de TVA, ou le débit du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter ».

☞ *TVA due intracommunautaire*

Un compte spécifique 4452 TVA due intracommunautaire enregistre la TVA intracommunautaire.

Les acquisitions intracommunautaires en France de biens en provenance d'un autre État membre sont, en principe, soumises à la TVA française (article 256 bis du CGI).

Le centre de gestion doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités soumises à la TVA, enregistrer deux TVA distinctes de même montant (sauf prorata éventuel) :

– une TVA à payer, au crédit du compte 4452 ;

– et une TVA déductible, au débit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de l'achat.

Le centre de gestion doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités non soumises à la TVA et qu'elle ne bénéficie pas du régime dérogatoire, enregistrer la TVA due intracommunautaire au crédit du compte 4452 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2).

☞ *Régime simplifié d'imposition*

Lorsque la collectivité est soumise au régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du CGI, elle dépose au titre de chaque exercice et au plus tard le 30 avril de l'exercice suivant une déclaration CA12 qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes exigibles en juillet, octobre, décembre et avril suivants.

Des acomptes trimestriels sont versés au plus tard les 24 avril, juillet octobre et décembre selon les modalités décrites à l'article 287-3 du CGI. Le solde éventuel est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Lors du versement de chaque acompte, le compte 44581 « Acomptes – Régime simplifié d'imposition » est débité par le crédit :

– du compte 44567 « crédit de TVA à reporter » s'il existe un crédit de TVA ;

– du compte au Trésor pour le solde à décaisser.

Lors du dépôt de la déclaration annuelle, la situation est régularisée.

Si un complément de TVA doit être versé, la TVA facturée exigible au titre de l'exercice est débitée au compte 44571 « TVA collectée » par le crédit des comptes :

– 4456 « TVA déductibles » ;

– 44581 « Acomptes – Régime simplifié d'imposition » ;

– 44551 « TVA à décaisser ».

Le compte 44551 « TVA à décaisser » est ensuite débité du versement à la recette des impôts par le crédit du compte au Trésor.

Si un excédent de TVA a été versé, le montant des acomptes versés est alors crédité au compte 44581 « Acomptes – Régime simplifié d'imposition » par le débit des comptes :

– 44571 « TVA collectée », préalablement débité du montant de la TVA déductible de l'exercice par le crédit du compte 4456 « TVA déductible » ;

– 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, le cas échéant, 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

Compte 447 – Autres impôts, taxes et versements assimilés

Le compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » est crédité des charges portées au débit des subdivisions intéressées du compte 63 « Impôts, taxes et versements assimilés ».

Il est débité lors du règlement par le crédit du compte au Trésor.

Compte 448 – État – Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 448 « État – Charges à payer et produits à recevoir » fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 428 « Personnel – Charges à payer et produits à recevoir ».

En outre, la comptabilisation des congés payés (contrats de droit privé) fait l'objet d'une fiche jointe en annexe à la présente instruction.

Compte 45 – Services à comptabilité distincte

Compte 451 – *Compte de rattachement (à subdiviser par budget annexe)*

Ce compte retrace les opérations de trésorerie liées à l'exécution des budgets annexes.

Dès lors qu'il y a plus d'un budget annexe, le compte 451 est complété par une numérotation prise obligatoirement dans la série allant de 01 à 99.

Il est rappelé que les budgets annexes définis ci-dessus ont une comptabilité complète (classe 1 à 8 à l'exception du compte 51).

Soit, par exemple, un mandat de paiement émis sur le budget annexe : le mandat est pris en charge sur le compte de la classe 4 intéressé dans la comptabilité distincte. Lors de son règlement, le compte au Trésor de la comptabilité principale est crédité par le débit du compte 451. Dans la comptabilité annexe, le compte 451 est crédité par débit du compte de la classe 4 où a été pris en charge le mandat.

Le compte 451 est également utilisé en cas de prestations réciproques entre le budget principal et le budget annexe (sauf s'il s'agit du budget d'une régie dotée de l'autonomie financière).

Compte 46 – Débiteurs divers et créditeurs divers

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédemment décrits de la classe 4.

Compte 462 – Créances sur cessions d'immobilisations

Le compte 462 est débité, lors de la cession d'immobilisations, du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations ». Le compte 675 « Valeur comptable des immobilisations » est parallèlement débité par le crédit d'un des comptes 20, 21, 26 ou 27 où figurait l'immobilisation.

Compte 466 – Excédents de versement

Le compte 466 « Excédents de versement » est crédité par le débit :

- du compte au Trésor lors du règlement d'un titre de recettes supérieur au montant du titre émis ;
- d'un compte budgétaire lors de l'annulation d'un titre de recettes réglé par le redevable. Lorsque cette annulation concerne un titre de recettes de la section de fonctionnement émis au cours d'un exercice antérieur, l'opération est constatée au compte 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) ».

Il est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors du remboursement de l'excédent de versement ;
- d'un compte de tiers pour le montant des sommes compensées avec d'autres créances de la collectivité ;
- du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » pour les excédents de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois et pour les excédents non remboursés au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur constatation.

Compte 467 – Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Le compte 4671 « Créditeurs divers » est crédité des sommes dues par le service à ses créanciers pour des opérations autres que celles pour lesquelles il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

Les subdivisions du compte 4671 fonctionnent selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 401 « Fournisseurs ».

Le compte 4672 « Débiteurs divers » est débité du montant des sommes dues au service par les débiteurs autres que ceux pour lesquels il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

Les subdivisions du compte 4672 fonctionnent selon les mêmes modalités que celles prévues pour le compte 411 « Redevables ».

Le compte 4677 « Différences de conversion – Débiteurs ou créditeurs divers » enregistre les variations des dettes et des créances libellées en monnaie étrangère envers les créditeurs ou débiteurs divers à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Le compte 46771 « Différences de conversion – Créditeurs divers » fonctionne selon les mêmes modalités que celles prévues pour les comptes 407 « Différences de conversion – Fournisseurs ».

Le compte 46772 « Différences de conversion – Débiteurs divers » fonctionne selon les mêmes modalités que celles prévues pour le compte 417 « Différences de conversion – Redevables ».

Compte 468 – Divers – Charges à payer et produits à recevoir

Ce compte fonctionne dans les mêmes conditions que les autres comptes de charges à payer et de produits à recevoir.

Compte 47 – Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel ; il y a lieu d'imputer au compte définitif toute opération portée au compte 47 dans les délais les plus brefs.

Compte 471 – Recettes à classer ou à régulariser

Le compte 4711 « Versements des régisseurs » est :

- crédité par le débit du compte au Trésor ;
- débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7.

Le compte 4712 « Virements réimputés » est :

- crédité par le débit du compte au Trésor ;
- débité par le crédit du compte au Trésor lors du règlement (régularisation).

Le compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » est crédité par le débit du compte au Trésor. Ces recettes sont portées sur le relevé P 503.

Le compte 4713 est subdivisé obligatoirement par catégories de recettes perçues habituellement avant émission de titres. Le relevé P 503 est transmis périodiquement à l'ordonnateur pour établissement des titres de recette de régularisation qui permettent à l'agent comptable d'apurer les subdivisions du compte 4713.

Compte 4715 - Cotisations des collectivités locales

Ce compte est ouvert pour suivre spécifiquement les encaissements avant émission de titres se rapportant aux cotisations dues au centre de gestion; son fonctionnement est identique à celui du compte 4173.

Compte 472 - Dépenses à classer ou à régulariser

Le compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » est :

- débité lors des paiements par le crédit du compte au Trésor ;
- crédité par le débit du compte budgétaire intéressé lors de l'émission du mandat de paiement.

Le compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » enregistre des dépenses répétitives, réglées sans mandatement préalable, telles celles afférentes aux annuités d'emprunts, aux taxes et redevances des télécommunications, aux redevances de machines à affranchir et aux redevances d'électricité.

Compte 473 - Dépenses à l'étranger en instance de règlement

Lors de l'envoi du virement à la Banque de France, le compte 473 est crédité, par le débit du compte de tiers de prise en charge concerné, du montant de la dépense à régler à l'étranger.

Il est débité pour solde lors de la réception de l'avis de débit d'office de la Banque de France :

- par le crédit du compte au Trésor,
- éventuellement, par le crédit du compte 4718 « Autres recettes à régulariser » en cas de gain de change.

Comptes 476 et 477 - Différences de conversion

Lors de leur constatation, les créances et dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change.

À la fin de chaque exercice, leur montant fait l'objet d'une évaluation au dernier taux en vigueur, les éventuelles différences de conversion sont inscrites aux comptes 476 ou 477.

Le compte 476 « Différences de conversion – Actif » est ainsi débité des pertes latentes constatées (diminution de créances ou augmentation de dettes), par le crédit des comptes de créances ou des comptes de dettes. Les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour pertes de change au compte 1515.

Dans le cas contraire, le compte 477 « Différences de conversion – Passif » est crédité des gains latents constatés (augmentation de créances ou diminution de dettes), par le débit des comptes de créances ou de dettes.

Les comptes 476 et 477 distinguent, d'une part, les prêts des autres créances et, d'autre part, les emprunts des autres dettes.

En fin d'exercice, les subdivisions du compte 476 sont principalement mouvementées comme suit :

– Débit 47611 « Diminution des prêts » par Crédit 27 ;

– Débit 47612 « Diminution d'autres créances » par Crédit 417 ou 46772 ;

– Débit 47621 « Augmentation d'emprunts et dettes assimilées » par Crédit 16 ;

– Débit 47622 « Augmentation d'autres dettes » par Crédit 407 ou 46771.

Les subdivisions du compte 477 sont principalement mouvementées comme suit :

– Débit 27... par Crédit 47711 « Augmentation des prêts » ;

– Débit 417 ou 46772 par Crédit 47712 « Augmentation d'autres créances » ;

– Débit 16... par Crédit 47721 « Diminution d'emprunts et dettes assimilées » ;

– Débit 407 ou 46771 par Crédit 47722 « Diminution d'autres dettes ».

Les écritures constatées à la clôture de l'exercice sont contre-passées au début de l'exercice suivant. Il s'agit d'écritures d'ordre non budgétaires.

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Compte 478 - Autres comptes transitoires

Compte 4781 - Frais de poursuites rattachés

Lorsque les poursuites sont engagées par un comptable direct du Trésor à l'encontre d'un tiers défaillant et que le recouvrement est informatisé, le rattachement des frais de poursuites est comptabilisé selon les dispositions ci-après.

Lors du rattachement des frais de poursuites, le compte 4781 « Frais de poursuites » est crédité par le débit du compte de débiteur intéressé puis débité par le crédit du compte au Trésor.

En cas d'annulation des frais de poursuites, le compte 4781 est débité par le crédit du compte de débiteur ou par le crédit du compte 466 « Excédents de versement » si les frais de poursuite ont été encaissés, puis il est crédité par le débit du compte 515.

En cas d'admission en non-valeur d'une créance, le compte 4781 est débité par le crédit du compte de débiteur intéressé puis crédité par le débit du compte au Trésor.

Lorsque le montant des frais correspondant aux commandements effectivement notifiés s'avère inférieur au montant des frais rattachés automatiquement dès l'édition et pris en charge par le comptable centralisateur, il est procédé à une écriture négative au débit du compte de débiteur par un débit au compte 4781.

Compte 4784 – Arrondis sur déclaration de TVA

Le compte 4784 permet de constater les reliquats de centimes suite à déclaration de TVA. Les centimes présents sur les comptes de TVA (44562, 44566 et 44571) sont soldés par le débit ou le crédit du compte 4784. Le compte 4784 sera soldé à l'émission d'un mandat au compte 658 « Charges diverses de gestion courante » si le compte présente un solde débiteur et l'émission d'un titre au compte 758 « Produits divers de gestion courante » si le compte présente un solde créditeur.

Compte 48 - Comptes de régularisation

Selon le plan comptable général, les comptes de régularisation servent à répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé les charges et les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement.

Aussi les comptes de régularisation permettent-ils d'enregistrer :

- les charges à répartir sur plusieurs exercices ;
- les charges et les produits constatés d'avance.

Compte 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

Les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent les charges à étaler et certains frais affectant plusieurs exercices tels que les frais d'acquisition des immobilisations, les pénalités de renégociation de la dette capitalisée et les frais d'émission d'un emprunt obligataire qui peuvent être répartis sur la durée de cet emprunt.

Toute inscription au compte 481 « Charges à répartir » ne peut résulter que de dispositions la prévoyant expressément. Ce compte budgétaire est amorti par dotation budgétaire annuelle dès l'exercice de constatation de l'étalement de la charge et selon les durées indiquées ci-après.

☞ *4812. Frais d'acquisition des immobilisations*

Le plan comptable général distingue :

- les frais accessoires du coût d'acquisition d'un bien c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du bien (frais de transport, frais d'installation et de montage...) qui sont enregistrées au débit du compte auquel le bien a été comptabilisé. Les honoraires d'architecte et de notaire constituent également des éléments du coût d'acquisition ;
- les droits de mutation, les commissions et frais d'actes, qui sont comptabilisés en charges de fonctionnement. Ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices (durée maximale 5 ans).

En fin d'exercice, au vu d'un mandat et d'un titre de recettes établis par l'ordonnateur, le compte 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » est débité du montant des frais par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement ».

A la clôture de chaque exercice, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » est débité par le crédit du compte 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

☞ *4814. Fonds de concours aux organismes publics*

La notion de fonds de concours fait l'objet d'une définition mentionnée au paragraphe relatif au compte 657 « subventions », auquel on se référera.

Constitue un fonds de concours, une participation versée l'établissement à un organisme public assurant la maîtrise d'ouvrage d'une opération d'équipement sous réserve que cette participation conditionne la réalisation même de l'ouvrage.

Lorsque l'étalement de la charge résultant d'un fonds de concours à un organisme public est décidé par le conseil d'administration l'opération est constatée au débit du compte 4814 par le crédit du compte 791 « Transfert de charges de fonctionnement » par émission d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

A la clôture de chaque exercice, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » est débité par le crédit du compte 4814 « Fonds de concours aux organismes publics » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

Cette charge est amortie sur une durée maximale de 15 ans. Lorsque le fonds de concours a été financé par emprunt, la charge est étalée sur une durée égale à celle de l'amortissement de l'emprunt sans toutefois pouvoir excéder 15 ans .

☞ *4815. Subventions pour équipement de tiers*

L'étalement de la charge résultant du versement d'une subvention d'équipement, imputée au compte 657 ou 674, est traité selon les modalités prévues pour les fonds de concours. Toutefois, la durée maximum d'étalement de cette charge est de cinq années.

Sur décision du conseil d'administration, l'opération est constatée au débit du compte 4815 par le crédit du compte 791 « Transfert de charges de fonctionnement » par émission d'un mandat et d'un titre de recettes établis par l'ordonnateur.

A la clôture de chaque exercice, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » est débité par le crédit du compte 4815 « Subventions pour équipement de tiers » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes établis par l'ordonnateur.

Les mêmes dispositions sont applicables aux subventions en nature comptabilisées au compte 6741.

☞ *4816. Frais d'émission des emprunts obligataires*

Les frais de publicité et les diverses commissions dues aux organismes bancaires constituent des charges de fonctionnement comptabilisées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Ces frais peuvent être :

- soit maintenus en charges de fonctionnement pour la totalité dans l'exercice où ils sont exposés ;
- soit répartis sur plusieurs exercices, mais dans ce cas, leur durée de répartition ne peut excéder la durée de l'emprunt. En revanche, cette durée peut être plus courte que celle de l'emprunt.

Dans cette seconde hypothèse, le compte 4816 est débité en fin d'exercice du montant de ces frais par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

A la clôture de chaque exercice, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » est débité par le crédit du compte 4816 au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

☞ *4817 Pénalités de renégociations de la dette*

Qu'elles soient capitalisées ou non, les indemnités de renégociation de la dette imputées au compte 668 « Autres charges financières » peuvent faire l'objet d'un étalement sur une période ne devant pas excéder la durée de l'emprunt initial restant à courir avant la renégociation, sauf si le nouvel emprunt est d'une durée inférieure à celle de l'emprunt initial.

Par ailleurs, si une restructuration de dette concernant plusieurs emprunts est assortie d'une indemnité globale, l'étalement de cette indemnité doit être réalisé sur la durée pondérée restant à courir des différents emprunts avant renégociation ou sur la durée du nouvel emprunt si celle-ci est plus courte.

Le compte 4817 est débité en fin d'exercice du montant de ces indemnités par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes établis par l'ordonnateur (opération d'ordre budgétaire).

À la fin de chaque exercice, le compte 6862 « Dotations aux amortissements des charges financières à transférer » est débité par le crédit du compte 4817.

Ce mécanisme s'applique également aux pénalités de remboursement anticipé liées au refinancement de dette (cf. commentaire du compte 166).

☞ *4818 Charges à étaler*

Les frais d'études, de réorganisation ou de restructuration des services peuvent être étalés sur une durée maximum de cinq ans.

Dans ce cas, le compte 4818 est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 791 du montant de ces frais.

A la clôture de chaque exercice, le compte 6812 est débité par le crédit du compte 4818 (opération d'ordre budgétaire).

Compte 486 - Charges constatées d'avance

Le compte 486 est débité en fin d'exercice, du montant des charges enregistrées en section de fonctionnement alors qu'elles ne se rapportent pas ou qu'elles ne se rapportent qu'en partie à la gestion en cours, par le crédit des comptes de la classe 6 qui ont supporté la dépense. Cette opération donne lieu à émission d'un mandat de réduction ou d'annulation.

Il est crédité au cours de l'exercice suivant par le débit du compte de charges approprié.

Compte 487 - Produits constatés d'avance

Le compte 487 est crédité en fin d'exercice du montant des produits enregistrés en section de fonctionnement alors qu'ils ne se rapportent pas ou qu'ils ne se rapportent qu'en partie à la gestion en cours par le débit des comptes de la classe 7 qui ont supporté la recette. Cette opération donne lieu à émission d'un titre de réduction ou d'annulation.

Il est débité au cours de l'exercice suivant par le crédit du compte de produits approprié.

Compte 49 - Provisions pour dépréciation des comptes de tiers

Ces comptes sont crédités en fin d'exercice par le débit du compte 6817 « Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants » par opération d'ordre budgétaire.

Lorsqu'une créance est devenue irrécouvrable, la provision constituée est reprise parallèlement à la constatation de la charge résultant de l'admission en non-valeur : les comptes 491 et 496 sont alors débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants ».

Lorsque la provision est devenue, en tout ou partie, sans objet ou se révèle supérieure au montant de la dépréciation, les comptes 491 et 496 sont débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants ».

5. CLASSE 5 – COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec le Trésor, les banques et les établissements financiers. Par extension, les comptes financiers comprennent les comptes relatifs aux placements de trésorerie autorisés.

Compte 50 - Valeurs mobilières de placement

Par valeurs mobilières de placement, le plan comptable général désigne les « titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance » par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27.

S'agissant des collectivités et établissements publics, le compte 50 enregistre les mouvements de titres acquis dans le cadre des placements de trésorerie en application de la circulaire interministérielle Intérieur-Finances du 5 mars 1926.

Compte 506 - Obligations

La comptabilisation des opérations d'acquisition et de cession d'obligations s'opère de la façon suivante :

☞ *Obligations souscrites lors d'une émission*

Le compte 506 « Obligations » est débité par le crédit du compte au Trésor au vu d'un ordre de paiement émis par l'ordonnateur du prix de souscription ou d'acquisition des titres.

☞ *Obligations acquises sur le marché secondaire*

Le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » est débité par le crédit du compte au Trésor.

Dès émission de l'ordre de paiement, le compte 506 « Obligations » est débité par le crédit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser ».

Les frais de commissions sont comptabilisés au débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

☞ *Obligations vendues sur le marché secondaire*

- 1er cas : le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition.

Le compte au Trésor est débité du montant de la cession par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour la valeur brute comptable (en principe le coût d'entrée) ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant de la plus-value réalisée.

Lors de l'émission du titre de recettes, le compte 4713 est débité par le crédit du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

- 2ème cas : le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte 506 « Obligations » est crédité du montant de la valeur brute comptable par le débit :

- du compte au Trésor pour le montant de la valeur de cession ;
- du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » pour le montant de la différence entre le prix d'acquisition et le prix de cession.

Lors de l'émission du mandat, le compte 4728 est crédité par le débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

☞ *Obligations venant à l'échéance*

- 1er cas : le montant du remboursement est égal au prix d'acquisition.

Le compte au Trésor est débité par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant des intérêts.

Le compte 4713 est débité lors de l'émission du titre de recettes par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

- 2ème cas : le montant du remboursement est supérieur au prix d'acquisition.

Le compte au Trésor est débité par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le surplus.

Le compte 4713 est débité par le crédit :

- du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » pour le montant des intérêts ;
- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » pour le surplus.

- 3ème cas : le montant du remboursement est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte au Trésor est débité par le crédit :

- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant des intérêts ;
- du compte 506 « Obligations » pour le montant de la valeur de cession.

Le compte 4713 est débité lors de l'émission du titre de recettes par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

Le compte 506 est crédité par le débit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » du montant de la moins-value.

L'apurement du compte 4728 s'effectue lors de l'émission du mandat imputé au débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

Compte 507 - Bons du Trésor et bons d'épargne PTT

La comptabilisation des opérations d'acquisition et de remboursement des bons du Trésor et des bons d'épargne PTT s'effectue de la façon suivante :

☞ *Acquisition de bons du Trésor et de bons d'épargne PTT*

Le compte 507 « Bons du Trésor et bons d'épargne PTT » est débité par le crédit du compte au Trésor au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur du montant des prix de souscription ou d'acquisition. En cas d'intérêts précomptés, ce compte est débité par le crédit du compte 764 du montant de ces intérêts. Si une fraction de ces intérêts concerne des exercices ultérieurs, le compte 487 est crédité à due concurrence.

☞ *Remboursement de bons du Trésor et de bons d'épargne PTT (anticipé ou à l'échéance)*

Le compte au Trésor est débité du montant du remboursement par le crédit :

- du compte 507 « Bons du Trésor et bons d'épargne PTT » pour la valeur brute comptable (en principe le coût d'entrée) ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant de la différence entre le montant du remboursement et le prix d'acquisition.

Lors de l'émission du titre de recettes, le compte 4713 est débité par le crédit du compte 767 « Produits nets sur valeurs mobilières de placement ».

Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Ce compte enregistre notamment les titres d'emprunts émis ou garantis par l'Etat, les parts de fonds communs de placements et actions de S.I.C.A.V. autorisées.

Le schéma comptable des opérations d'acquisition et de cession des autres valeurs mobilières et créances assimilées est identique à celui décrit pour les opérations relatives à l'acquisition et à la cession d'obligations.

Compte 51 – Trésor, établissements financiers et assimilés

Compte 5115 – Cartes bancaires à l'encaissement

Le compte 5115 n'est mouvementé que lorsque l'encaissement a été opéré par un terminal de paiement installé auprès du régisseur.

Le compte 5115 est débité à J + 1 au vu du ticket message édité par le terminal de paiement électronique du montant brut des encaissements effectués à J par :

— le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;

— ou le compte de prise en charge du titre ayant fait l'objet du règlement par le redevable.

Il est crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor » pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » pour le montant des commissions prélevées qui sera in fine imputé au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Lorsque l'encaissement a été opéré par un terminal de paiement installé dans le poste comptable, l'encaissement est directement enregistré au débit du compte 515 « Compte au Trésor » le jour de la transaction au guichet.

Cet enregistrement s'effectue pour le montant brut, les commissions prélevées relatives aux encaissements par carte bancaire opérés par un terminal de paiement installé dans le poste comptable étant prises en charge par l'État.

Compte 5117 – Valeurs impayées

Compte 51172 – Chèques impayés

Le compte 51172 « Chèques impayés » est destiné à suivre les chèques impayés ayant donné lieu à crédit immédiat. Leur régularisation doit intervenir dans les meilleurs délais.

Il est débité par le crédit du compte au Trésor du montant des chèques impayés. Il est crédité par le débit du compte au Trésor lors de leur régularisation.

En l'absence de régularisation, l'apurement du compte 51172 est effectué dans les conditions suivantes : le règlement par chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance d'origine.

Aussi, le redevable se trouve placé vis-à-vis du centre de gestion dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque ; l'opération est purement et simplement annulée en constatant une écriture de débit au compte de prise en charge du titre, crédité à l'origine par le crédit du compte 51172.

Dans ce cas, le compte 51172 sera régularisé comme indiqué au compte 429 au vu de l'arrêté de débet pris à l'encontre du comptable.

Compte 51175 – Cartes bancaires impayées.

Le compte 51175 « Cartes bancaires impayées » est destiné à suivre les incidents de paiement.

Il est débité par le crédit du compte au Trésor du montant des incidents de paiement.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor lors de la régularisation, ou du compte de tiers concerné en l'absence de régularisation.

Compte 515 - Compte au Trésor

En application de l'article 43 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (principes fondamentaux), les fonds des établissements publics sont déposés au Trésor.

Tous les règlements et encaissements sont constatés au compte 515, quel que soit le mode de règlement ou d'encaissement (les opérations effectives de règlement et d'encaissement affectant les comptes caisse, banque et C.C.P. de la comptabilité générale de l'État).

Compte 519 - Crédits de trésorerie

Le compte 519 est destiné à recevoir le montant des fonds provenant d'avances de trésorerie et de l'ouverture d'une ligne de crédit dans un établissement financier.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor lors de l'encaissement des fonds, au vu de la délibération produite à l'agent comptable

Il est débité lors du remboursement de ces fonds par le crédit du compte au Trésor, les intérêts étant enregistrés au compte 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs ».

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 par le crédit du compte 518 « Intérêts courus ».

Compte 54 - Régies d'avance

Le compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) » est débité, conformément aux dispositions de l'instruction interministérielle n° 98-037-A-B-M du 20 février 1998, du montant des avances consenties par le crédit du compte au Trésor.

Il est crédité par le débit :

- des comptes budgétaires intéressés, du montant des pièces de dépenses remises par le régisseur et faisant l'objet de l'émission d'un mandat de dépense ;
- du compte au Trésor, du montant des avances inemployées reversées par les régisseurs.

Le compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) » est débité du montant de l'avance pour fonds de caisse par le crédit du compte au Trésor.

Il est crédité lors du reversement de cette avance par le débit du compte au Trésor.

Compte 58 – Virements internes

Compte 580 – Opérations d'ordre budgétaires.

Le compte 580 « Opérations d'ordre budgétaires » est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il doit se trouver soldé.

Il est utilisé dans la comptabilisation des opérations d'ordre budgétaires en raison du décalage pouvant exister entre la comptabilisation des titres et celle des mandats correspondants.

Dans ce cas, le comptable demande à l'ordonnateur l'émission du titre ou du mandat dans les meilleurs délais et en tout état de cause avant la fin de l'exercice.

Compte 584 - Encaissements par lecture optique

Le compte 584 est utilisé pour les opérations d'encaissement par lecture optique pour gérer le décalage temporaire entre la mise à jour du fichier des débiteurs et la constatation des écritures comptables d'encaissements.

Ce compte est :

- débité en J des encaissements effectués par le crédit du compte de tiers sur lequel figure le reste à recouvrer ;

- crédité en J+1, après édition du journal Trésor-recettes, par le débit du compte au Trésor.

Compte 586 – Opérations financières entre le budget principal et ses budgets comptablement rattachés

Le compte 586 est dédié au suivi des opérations financières entre un budget principal et ses budgets comptablement rattachés (budget annexe, CCAS, caisse des écoles). Il n'est mouvementé que dans le budget principal et doit représenter un solde nul à la clôture de l'exercice. Ces opérations peuvent être à l'origine du budget principal ou du budget annexe.

Compte 587 – Compte pivots

Ces comptes doivent être soldés à la clôture de l'exercice.

Compte 5871 – Compte pivot – encaissement régie à ventiler

Ce compte permet de traiter les encaissements effectués via des régies « tous produits ». Il retrace l'encaissement des fonds remis par le régisseur avant d'imputer ces fonds aux comptes de tiers correspondants à la nature juridique de l'encaissement.

Ce compte est crédité par le débit du compte au Trésor des sommes encaissées par le régisseur avant remise des pièces comptables. Il est crédité par le débit des comptes de tiers concernés au moment de la remise des pièces justifiant ces encaissements par le régisseur au comptable.

Compte 5872 – Compte pivot – admission en non-valeur

Le compte 5872 est débité par le crédit des comptes de prise en charge lors de la prise en compte de la liste des pièces admises en non-valeur dans l'application du comptable. Il est crédité par le débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » lors de la prise en charge du mandat d'admission en non-valeur.

Compte 588 – Autres virements internes

Ce compte est utilisé pour des opérations de rectification sur journée de trésorerie close en lieu et place du compte 515. Il est également utilisé lors des opérations de ventilation/ fusion pour apurer le solde des comptes du budget source et intégrer les soldes de ces mêmes comptes du budget source.

Dans le budget collectivité source :

- les comptes débiteurs sont crédités en contrepartie du débit du compte 588 « Autres virements internes » ;

- les comptes créditeurs sont débités du crédit du compte 588 « Autres virements internes ».

Dans le budget collectivité cible :

- les comptes débiteurs sont soldés en contrepartie du compte 588 « Autres virements internes » ;
- les comptes créditeurs sont soldés en contrepartie du compte 588 « Autres virements internes ».

Compte 589 – Comptes techniques

Ces comptes sont utilisés lors des opérations de migration, de reprise de balance d'entrée. Ils sont soldés à l'issue de ces opérations.

Compte 5891 – Reprise des balances d'entrée

En date du dernier jour comptable de l'exercice N, le compte 5891 est débité (crédité) par le crédit (débit) des comptes présentant un solde à la fin de l'exercice et éligibles à la reprise en balance d'entrée de l'exercice suivant. En N+1 le compte est soldé par les comptes à reprendre en balance d'entrée.

Compte 59 - Provisions pour dépréciation des comptes financiers

Le compte 59 « Provisions pour dépréciation des comptes financiers » est crédité du montant des dépréciations financières des valeurs mobilières de placement autres que les bons du Trésor et les bons d'épargne PTT, par le débit du compte 6866 « Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers » (opération d'ordre budgétaire).

Ce compte est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 7866 « Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers », lorsque la provision s'avère en tout ou partie sans objet. Tel est le cas notamment lorsque les valeurs mobilières de placement qui se sont dépréciées font l'objet d'une cession.

6. CLASSE 6 – COMPTES DE CHARGES

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- au fonctionnement normal ou courant ;
- à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les charges de fonctionnement normales et courantes sont enregistrées sous les comptes 60 à 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66.

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites sous le compte 67.

Le compte 68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » se rapporte aux charges calculées, c'est-à-dire aux charges dont le montant est évalué selon des critères appropriés. Il comporte des subdivisions distinguant les charges de fonctionnement, financières ou exceptionnelles.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées, toutes taxes comprises, sauf en cas d'assujettissement à la T.V.A.

Les comptes 60 à 68 ne doivent pas enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 « Immobilisations incorporelles », 21 « Immobilisations corporelles », 23 « Immobilisations en cours », 26 « Participations et créances rattachées à des participations », 27 « Autres immobilisations financières » et 50 « Valeurs mobilières de placement ».

Toutefois lorsque les services de la collectivité réalisent eux-mêmes ces immobilisations, les dépenses sont inscrites dans les comptes de charges correspondant à leur nature et, en fin d'exercice, elles sont transférées par écriture d'ordre budgétaire au débit du compte de bilan (20, 21, 23 ou 203) par le crédit d'une subdivision du compte 72 « Production immobilisée » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 60 - Achats et variation des stocks

Au compte 60 sont enregistrés :

- les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker (comptes 601, 602) et les variations de stocks afférentes (compte 603) ;
- les achats de biens ou services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production (compte 604);
- les achats d'approvisionnements non stockables ou non stockés (compte 606) tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin, et dont les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486 ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 à 606, au prix d'achat.

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxes récupérables pour les services assujettis à la T.V.A..

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ».

Les frais accessoires d'achat payés à des tiers (transports, commissions, assurances...) sont comptabilisés aux comptes d'achats concernés (601 à 606) lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

Lorsque les marchandises ou les approvisionnements ont été reçus et non la facture correspondante, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter en fin d'exercice les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

Le compte 609 enregistre à son crédit les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, *non déduit des factures d'achats*, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures ainsi que les avoirs correspondant à une remise (voir commentaires du compte 609). Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont enregistrés au crédit des comptes d'achats correspondants et donnent lieu à une réduction du mandat initial.

L'avoir donne lieu à émission d'un titre de recettes imputé au crédit du compte 609 par le débit du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs ».

Compte 601 - Achats stockés - Matières premières et fournitures

Compte 602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes 601 et 602 correspondent aux comptes 31 et 32. Les comptes 601 et 602 ne doivent donc être utilisés qu'en cas de tenue d'une comptabilité de stocks.

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 et 602 par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements)

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements.

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031, 6032) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnement à la clôture de l'exercice et la valeur des dits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final (stock de sortie) et le stock initial (stock d'entrée), abstraction faite des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6031 et 6032 peuvent être créditeurs ou débiteurs selon qu'il y a stockage ou déstockage en fin d'exercice.

Le fonctionnement des subdivisions du compte 603 figure au commentaire de la classe 3 « Comptes de stocks et en-cours ».

Compte 604 - Achats d'études, prestations de services

Les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de la collectivité sont inscrits au débit de ce compte.

Lorsque l'établissement fait appel à un tiers pour effectuer une prestation de service, normalement refacturable, elle impute la facturation qui lui est faite au compte 6042 « Achats de prestations de service ».

En outre, lorsque le centre de gestion doit régler à un tiers une facture relative à l'ensemble des dépenses d'organisation d'une épreuve (location d'une salle, sonorisation, rémunération d'intervenant, fourniture de plateaux-repas, fourniture de documents...), la dépense est imputée au compte 6042, s'agissant d'une prestation globale; dans les autres cas, chaque dépense est imputée au compte par nature concerné.

Compte 606 - Achats non stockés de matières et fournitures

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de stocks et dont les existants à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486, au vu d'un mandat d'annulation émis à cet effet.

Les subdivisions 6062 à 6068 concernent des fournitures qui pourraient être stockées mais que l'établissement décide de ne pas suivre en stocks.

Les produits de nettoyage sont enregistrés au compte 60631 « Fournitures d'entretien », les pièces de rechange et le petit outillage, au compte 60632 « Fournitures de petit équipement ».

Les achats sont inscrits au compte 606 par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Compte 609 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, *non déduit des factures d'achats*, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures. Ce compte est crédité du montant des dites sommes par le débit du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs » au vu d'un titre de recettes.

Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont comptabilisés au crédit des comptes d'achats concernés.

Comptes 61/62 - Autres charges externes

Sont comptabilisées dans les comptes 61/62 les charges externes, autres que les achats.

Ces charges externes sont scindées en deux comptes : 61 « Services extérieurs » et 62 « Autres services extérieurs ».

Compte 61 - Services extérieurs

Compte 611 - Sous-traitance générale

Sont enregistrées au débit du compte 611 les dépenses facturées par une entreprise pour l'exécution d'un service public administratif. Ces dépenses ne doivent pas être confondues avec les contrats de maintenance des biens immobiliers et mobiliers (compte 6156).

Compte 612 - Redevances de crédit-bail

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations prévu par la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966, donne à l'utilisateur du bien :

- d'une part, un droit de jouissance ;
- d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné moyennant une prime convenue à l'avance, tenant compte pour partie au moins des versements effectués à titre de loyers.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».

Le bien ne doit pas figurer à l'actif du bilan de la collectivité qui l'utilise tant qu'elle n'a pas levé l'option d'achat.

Les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges de fonctionnement à inscrire à l'un des comptes suivants :

- 6122, « Crédit-bail mobilier » ;
- 6125, « Crédit-bail immobilier ».

Lorsque l'établissement devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat, elle doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour le prix contractuel de cession.

Le montant des redevances de crédit-bail restant à courir constitue une information financière à porter au compte 8016, au titre des engagements donnés par l'établissement.

Compte 613 - Locations

Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

Les locations versées s'imputent au compte 6132 « Locations immobilières » (hors location de salle de concours s'imputant au compte 6042) ou au compte 6135 « Locations mobilières » selon que le bien loué est un immeuble ou un bien meuble. Les loyers versés d'avance à titre de garantie sont comptabilisés au compte 275 « Dépôts et cautionnements versés ».

Sont imputées au compte 614 « Charges locatives et de copropriété » :

– pour le locataire, l'ensemble des charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur ;

– pour le propriétaire, l'ensemble des charges facturées en son nom.

Compte 615 - Entretien et réparations

En règle générale, les frais d'entretien et de réparations s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement ou, en l'absence d'amortissement, sur la durée normale d'utilisation des biens de même catégorie.

Les frais d'entretien et de réparations doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations sur les constructions devraient faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement pouvant donner lieu à amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

Le compte 6156 retrace les redevances afférentes aux contrats de maintenance mobilière ou immobilière souscrits par le centre.

Les frais d'entretien et de réparation proprement dits (hors redevance de maintenance) sont imputés aux comptes 6152 ou 6155, selon qu'ils concernent des biens immobiliers ou des biens mobiliers.

Compte 616 – Primes d'assurances

Compte 6161 – Multirisques

Ce compte enregistre les primes des contrats d'assurance « multirisques » qui permettent de garantir contre un certain nombre de risques (incendie, vandalisme, dégâts des eaux, vol, tempête, etc.).

Compte 6162 – Assurance obligatoire dommage-construction

La prime unique des contrats d'assurance obligatoire dommage-construction qui entraîne une garantie décennale est enregistrée en charge constatée d'avance pour la partie concernant la période garantie sur les exercices ultérieurs.

Dans le cas d'un immeuble construit en vue de la vente (comptabilisé en stock), cette prime est un élément du coût de production.

Compte 6168 – Autres

Compte 617 - Études et recherches

Les frais d'études et de recherches qui ne visent pas à la réalisation d'un investissement doivent être imputés à ce compte.

Les frais d'études de réorganisation ou de restructuration des services peuvent faire l'objet d'un étalement ne pouvant excéder cinq années.

Dans cette hypothèse, le compte 4818 « Charges à étaler » est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement » au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes.

Compte 618 - Divers

Le compte 6182 retrace les achats de documentation générale et technique comme l'abonnement à des publications spécialisées.

Au compte 6184 sont inscrits les frais de stage et de formation des agents réglés directement aux organismes.

S'il s'agit de frais de colloques et de séminaires organisés par la collectivité ou avec sa participation, ils sont imputés au compte 6185; les frais de voyages et d'hébergement des administrateurs et des agents participant à ces colloques et séminaires en qualité d'intervenants sont également inscrits à ce compte.

En revanche, les frais remboursés aux administrateurs et aux agents pour leur propre formation sont respectivement imputés aux comptes 6535 ou 6251 (voir commentaire du compte 625 ci-après).

Par ailleurs, les frais de formation versés aux enseignants extérieurs pour lesquels des charges sociales sont versées s'imputent au compte 64 « Rémunérations du personnel ».

Compte 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur les services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

Compte 62 - Autres services extérieurs

Compte 621 - Personnel extérieur au service

Sont inscrites à ce compte les sommes dues à des collectivités ou organismes en contrepartie de la mise à disposition de personnel, ce dernier n'étant pas directement rémunéré par la collectivité qui l'utilise.

Compte 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

Dans ce compte sont enregistrés notamment les honoraires ou indemnités versés à des personnes n'appartenant pas au personnel de la collectivité et pour lesquelles, il n'y a pas versement de charges sociales par la collectivité (voir compte 64).

L'imputation au compte « Honoraires » est, en principe effectuée pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de la collectivité.

Ainsi les honoraires de notaire englobés avec les droits d'enregistrement et autres frais pouvant être exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble, sont inscrits au compte d'immobilisations dont ils constituent un élément du prix de revient.

Les honoraires de conseil en organisation ou gestion sont inscrits à ce compte.

Par ailleurs, sont décrites à ce compte les indemnités de jury non soumises à cotisations sociales (les indemnités soumises à cotisations sociales s'imputent au compte 642), les indemnités versées aux magistrats (conseils de discipline), ainsi que celles versées à l'agent comptable et aux régisseurs.

En outre, sont imputés au compte 62264 les honoraires médicaux ne se rapportant pas au personnel de l'établissement (les honoraires concernant le personnel, y compris le personnel privé d'emploi, sont inscrits au compte 6475 « Médecine du travail, pharmacie »).

Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques

Il regroupe notamment les frais d'annonces, d'imprimés, d'insertion, de catalogues et de publications diverses ainsi que les frais engagés pour les foires et expositions.

L'ensemble des dépenses engagées à l'occasion des fêtes, cérémonies ou réceptions sont imputées au compte 6257.

Le compte 6238 « Divers » enregistre notamment les frais de repas d'affaire ou de mission ne pouvant pas être rattachés à une réception organisée par la collectivité, ne se déroulant pas dans le cadre de fêtes, cérémonies, foires ou expositions et réglés directement à un prestataire.

Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs

Le compte 624 enregistre tous les frais de transport, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises que la collectivité n'assure pas par ses propres moyens à l'exception des frais de transport liés à l'acquisition d'une immobilisation qui constitue des frais accessoires du prix de cette immobilisation.

Le compte 624 ne concerne que les frais payés directement au transporteur.

Les locations de véhicules sont imputées au compte 6135 « Locations mobilières ».

Compte 625 - Déplacements, missions et réceptions

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel (frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission, frais de déménagement) ainsi que les frais de réception.

Le compte 6251 « Voyages et déplacements » l'ensemble des frais exposés à l'occasion de l'envoi en mission d'un agent : frais de transport, nourriture et logement (cf. commentaire du compte 618 ci-dessus).

Les missions et déplacements des élus sont imputés au compte 6532 « Frais de déplacement et de séjour des membres du Conseil d'administration, des organismes paritaires et des commissions de réforme ».

Les dépenses engagées à l'occasion des fêtes, cérémonies ou réceptions sont imputées au compte 6257.

Compte 627 - Services bancaires et assimilés

Ce compte enregistre des charges constituant la rémunération d'un service contrairement aux charges financières qui constituent une rémunération de l'argent. Sont comptabilisés à ce compte, notamment, les frais de rejet de chèques impayés, les frais de virement à l'étranger, les frais sur titres, les commissions et frais sur émission d'emprunts. Les frais d'émission des emprunts obligataires peuvent être étalés dans les conditions indiquées au commentaire du compte 4816 « Frais d'émission des emprunts obligataires ».

Compte 628 - Divers

Les cotisations à des associations, les frais de nettoyage des locaux par un prestataire de service extérieur, les frais de gardiennage sont inscrits aux différentes subdivisions de ce compte.

Compte 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés

Les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations sont inscrits soit au compte 631 s'ils concernent l'administration des impôts, soit au compte 633 s'ils concernent d'autres organismes.

De même les autres impôts, taxes et versements assimilés sont inscrits aux comptes 635 s'ils concernent, l'administration des impôts ou au compte 637 s'ils concernent d'autres organismes.

Le compte 6336 regroupe tant la cotisation versée au CNFPT par l'établissement que celle due à lui-même par le centre de gestion pour son propre personnel.

Les comptes 631, 633, 635 et 637 sont débités par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » ou 58 « virements internes ».

Compte 64 – Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations du personnel ;
- par les charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Les comptes 641 « Rémunérations du personnel du centre » et 643 « Rémunérations du personnel privé d'emploi » se composent de la rémunération nette due aux personnels et des cotisations sociales ouvrières.

Il est débité par le crédit des comptes 421 « Personnel – rémunérations dues » pour le montant des rémunérations nettes dues au personnel, 431 « Sécurité sociale » (cotisation ouvrière de sécurité sociale précomptée, contribution sociale généralisée) et 437 « Autres organismes sociaux » (cotisation ouvrière précomptée au profit d'autres organismes sociaux).

Une fiche jointe en annexe à la présente instruction décrit ces opérations.

Les comptes 6411, 6413 et 6431 regroupent la rémunération principale, l'indemnité de résidence, le supplément familial, la NBI et les autres indemnités, y compris les heures supplémentaires.

Les sommes versées à des intervenants extérieurs (exemple de la formation) et qui donnent lieu à versement de charges sociales sont imputées au compte 6413.

Les sommes versées dans le cadre du développement d'activité pour l'emploi des jeunes (loi n°97-940 du 16 octobre 1997) sont enregistrées au compte 64161 « emplois-jeunes ».

Les charges sociales patronales sont comptabilisées aux comptes 645 et 647.

Les comptes 6419, 6439, 6459 et 6479 sont crédités des remboursements sur rémunérations et charges sociales effectués par les organismes sociaux.

Le compte 6419 enregistre également les remboursements sur rémunérations en provenance du personnel.

Ces comptes à terminaison en 9 ont pour vocation de retracer des atténuations de charges, ce qui est le cas pour les remboursements « au franc le franc » (compensation). Tout remboursement à caractère forfaitaire est quant à lui assimilé à une subvention ou une participation (financement) et est, à ce titre, imputé au compte 74.

Il est à noter qu'en contrepartie d'une même dépense, l'établissement peut percevoir une part « compensation » et une part « financement »; c'est le cas notamment pour les emplois jeunes.

Les contributions reçues au titre du personnel privé d'emploi sont inscrites au compte 746 ouvert à cet effet, et non au compte 6439.

Les honoraires médicaux concernant le personnel de l'établissement (y compris le personnel privé d'emploi) sont imputés au compte 6475 « Médecine du travail, pharmacie » (Cf commentaires du compte 62264). Sont également retracés à ce compte les frais d'adhésion à un service de médecine professionnelle pour les agents du centre.

Le compte 642 retrace les indemnités de jury lorsqu'elles sont soumises à cotisations sociales (sinon, elles sont imputées au compte 6222); ces cotisations sont, quant à elles, décrites aux subdivisions concernées du compte 646.

Les titres restaurants que la collectivité octroie à ses agents sont enregistrés au vu d'un mandat au compte 6478 « Autres charges sociales » pour le montant de leur valeur faciale lors de leur émission.

La commission perçue par l'entreprise émettrice des titres restaurant est enregistrée au compte 6228 « Rémunérations d'intermédiaires et d'honoraires - Divers ».

Compte 65 - Autres charges de gestion courante

Les autres charges de gestion courante inscrites au compte 65 comprennent notamment :

- les indemnités aux membres du conseil d'administration et aux membres des organismes paritaires;
- les indemnités au Président et aux Vices-Présidents (article 32 du décret 85-643 du 26 juin 1985)
- les frais de déplacement et de séjour des membres du conseil d'administration, des organismes paritaires et des commissions de réforme ;
- les pertes sur créances irrécouvrables;
- la contribution au CNFPT;
- les subventions et fonds de concours versés.

Compte 651 - Redevances pour brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrites dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651.

Y sont inscrits notamment les droits d'auteur et les droits de reproduction (droits de copie) versés.

Compte 653 - Indemnités aux membres du conseil d'administration et aux membres des organismes paritaires

Ce compte enregistre les indemnités et les frais de déplacement versés au Président, Vices-Présidents, et aux membres du conseil d'administration (article 32 du décret 85-643 du 26 juin 1985), des organismes paritaires et des commissions de réforme.

Les cotisations de retraite et de sécurité sociale (part patronale) sont imputées respectivement aux comptes 6533 et 6534.

Les dépenses de formation concernant les membres du conseil d'administration et les membres des organismes paritaires sont inscrits au compte 6535 « Formation ».

Compte 654 – Pertes sur créances irrécouvrables

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'assemblée délibérante pour apurement des comptes de prise en charge des titres de recettes. Lorsque le juge des comptes infirme la décision de l'assemblée délibérante, l'ordonnateur émet au vu du jugement un titre de recette (compte 7718) à l'encontre de l'agent comptable (compte 429).

Le compte 6542 « Créances éteintes » enregistre les pertes sur les créances éteintes dans le cadre d'une procédure de surendettement ou d'une procédure collective, lorsque le comptable a satisfait à l'ensemble de ses obligations.

Lorsqu'une provision a été constituée pour la dépréciation du compte de redevables, la reprise vient atténuer la charge résultant de l'admission en non-valeur ou de l'extinction de la créance (voir commentaire du compte 491).

Compte 655 - Contribution au CNFPT

Ce compte enregistre la contribution versée au CNFPT au titre du personnel privé d'emploi.

Compte 656 - Remboursements et compensations

A ce compte sont retracés les charges du centre de gestion au titre des activités syndicales, l'indemnité différentielle versée après reclassement pour inaptitude physique et la participation de l'établissement pour congé formation.

Compte 657 - Subventions

Ce compte enregistre les concours volontaires de la collectivité ayant le caractère de charges courantes et résultant ou non de contrats.

Les comptes 657 retracent les subventions d'équipement et les subventions de fonctionnement versées à des organismes publics ou privés dans le cadre de la réglementation.

Les subventions d'équipement ou les subventions de fonctionnement octroyées à titre exceptionnel ne figurent pas au compte 657 mais au compte 674.

Le compte 657 enregistre également les fonds de concours aux organismes publics.

Il s'agit exclusivement des participations versées par l'établissement à un organisme public assurant la maîtrise d'ouvrage d'une opération d'équipement sous réserve que cette participation conditionne la réalisation même de cette opération.

Les subventions d'équipement et les fonds de concours dont la charge est étalée sur plusieurs exercices par décision du conseil d'administration font l'objet d'un transfert provisoire à la section d'investissement (voir commentaires des comptes 4814 et 4815).

Compte 66 - Charges financières

Le compte 66 enregistre les charges rattachées à la gestion financière à l'exclusion des services bancaires qui sont compris dans les « autres services extérieurs » (voir commentaire du compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Toute charge financière est comptabilisée comme telle, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel.

Le compte 661 « Charges d'intérêts » enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs. A noter que les intérêts dus au titre de l'ouverture de lignes de crédit doivent être imputés à la subdivision 6615.

Les intérêts courus non échus sur emprunts sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus » (opération d'ordre budgétaire).

Le compte 1688 est débité à la réouverture des comptes par le crédit du compte 6611, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent qui sont échus durant l'exercice courant.

Ce crédit au compte 6611 donne lieu à émission d'un titre de recettes ; à l'échéance la totalité des intérêts est imputée au compte 6611.

Les intérêts courus non échus à payer sur lignes de trésorerie ouverts dans les établissements financiers font l'objet d'un rattachement au moyen d'une écriture d'ordre mixte (mandat au compte 6615, crédit au compte 518).

Les opérations de l'exercice suivant sont comptabilisées selon les mêmes modalités que pour les intérêts courus non échus sur emprunts ; toutefois, les débits enregistrés au compte 518 n'apparaissent pas au budget.

Le compte 666 « Pertes de change » enregistre à son débit les pertes de change effectivement supportées par la collectivité au cours de l'exercice sur opérations courantes ou sur opérations en capital. Si une provision a été constituée, une reprise est alors constatée au compte 7865.

Le compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » enregistre les charges nettes résultant exclusivement des cessions de valeurs mobilières de placement lorsque celles-ci se traduisent par une moins-value (voir commentaire du compte 506).

Le compte 668 « Autres charges financières » enregistre, notamment, les pertes sur échange de taux d'intérêt (S.W.A.P.) et les pénalités de réaménagement de la dette, que ces pénalités soient ou non capitalisées. Ces indemnités peuvent faire l'objet d'un étalement dans les conditions prévues dans le commentaire du compte 4817.

Les pénalités de la dette capitalisées sont inscrites au crédit du compte de dette intéressé par le débit du compte 668. Lorsqu'il existe une bonification différée résiduelle sur un emprunt faisant l'objet d'une renégociation, le solde de cette bonification est imputée sur l'indemnité avant étalement.

En vertu du principe budgétaire et comptable de non-contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts payés au titre d'un contrat de swap sur le compte 668 « Autres charges financières » sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts perçus au titre de ce contrat. Ces intérêts perçus sont comptabilisés sur le compte 768 « Autres produits financiers ».

Compte 67 - Charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit :

- du compte 671 lorsqu'elles concernent des opérations de fonctionnement ;
- du compte 674 lorsqu'il s'agit de subventions ;
- des comptes 675 et 678 lorsqu'elles concernent des opérations en capital.

Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion, telles que les intérêts moratoires sur marchés de travaux ou d'entretien (compte 6711).

Compte 673 - Titres annulés (sur exercices antérieurs)

Le compte 673 enregistre l'annulation des titres de recettes émis au cours de l'exercice précédent ou d'un exercice antérieur et se rapportant à la section de fonctionnement.

Il est débité soit par le crédit du compte de débiteur où figure le titre en reste à recouvrer, soit par le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » si le titre d'origine a été recouvré.

Compte 674 - Subventions exceptionnelles

Sont comptabilisées à ce compte les subventions n'ayant pas le caractère de charges courantes.

Est considéré comme constituant une subvention exceptionnelle la remise d'un bien à titre gratuit (subvention en nature) ou pour un prix inférieur à sa valeur nette comptable ainsi que la subvention attribuée à titre exceptionnel à une association.

Les subventions d'équipement en nature peuvent être étalées sur une durée maximale de cinq ans (voir commentaires du compte 4815).

Compte 675 - Valeurs comptables des immobilisations cédées

Le compte 675 est débité de la valeur nette comptable des immobilisations cédées ou devenues sans valeur, à l'exception des valeurs mobilières de placement (cf. compte 667), par le crédit du compte 20, 21, 26 ou 27. Le prix de cession est inscrit au compte 775 (Cf fiche « cessions d'immobilisations non financières - mises au rebut » jointe en annexe à la présente instruction).

Compte 678 - Autres charges exceptionnelles

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles telles que les malis provenant de clauses d'indexation, du rachat d'obligations émises par la collectivité, ainsi que le remboursement de trop-perçus (voir le commentaire du compte 70633).

Les rectifications sur exercices clos transférant à la section de fonctionnement une dépense faite à tort à un compte de bilan sont également portées au débit du compte 678.

Compte 68 -Dotations aux amortissements et aux provisions

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges de fonctionnement normal ou courant (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui constituent des charges exceptionnelles (compte 687).

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements et de provisions concernés.

☞ *Amortissements*

Voir les comptes 28 « Amortissements des immobilisations », 169 « Primes de remboursement des obligations » et 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » pour la technique comptable proprement dite.

☞ *Provisions*

Les provisions doivent remplir les conditions de fond suivantes :

- la provision ou la charge doit être nettement précisée quant à sa nature ou à son objet et elle doit être évaluée avec une approximation suffisante ;
- la dépréciation ou la charge doit apparaître comme probable, et non pas comme seulement éventuelle ;
- la probabilité de la dépréciation ou de la charge doit résulter d'un événement survenu au cours de l'exercice.

Le mode de comptabilisation est exposé aux comptes de provisions proprement dits (voir les comptes 15 « Provisions pour risques et charges », 29 « Provisions pour dépréciation des immobilisations », 39 « Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours », 49 « Provisions pour dépréciation des comptes de tiers » et 59 « Provisions pour dépréciation des comptes financiers »).

Le tableau récapitulatif des opérations d'ordre budgétaires figurant en annexe à la présente instruction indique la correspondance entre les comptes 15, 29, 39, 49 et 59 et les subdivisions des comptes 681, 686, 687 et des comptes 781, 786 et 787.

7. CLASSE 7 – COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- au fonctionnement normal (ou courant) ;
- à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les produits de fonctionnement normal ou courant sont enregistrés aux comptes 70 à 75, les dotations, subventions et participations au compte 74.

Les produits liés à la gestion financière figurent au compte 76.

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits au compte 77.

Le compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions » comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées de fonctionnement, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les produits le compte 79 « Transferts de charges ».

Les produits de la classe 7 sont enregistrés toutes taxes comprises à l'exception d'opérations ponctuelles qui se trouvent obligatoirement assujetties à la T.V.A. (vente d'une immobilisation, locations...).

Compte 70 - Produits des services, du domaine, et ventes diverses

Le montant des ventes, prestations de services et produits afférents aux activités annexes est enregistré au crédit des comptes 701 à 708.

Le compte 701 « Vente de produits finis » enregistre les biens produits suivis en comptabilité de stocks.

Le compte 706 « Cotisations des collectivités locales et autres prestations » concerne les diverses cotisations et les versements résultant de conventions perçus par l'établissement.

Le compte 70631 décrit les primes d'assurances perçues par le centre de gestion lorsque celui-ci assure un rôle d'assureur vis-à-vis des autres collectivités, conformément aux termes de l'article 26 de la loi 84-53 du 26 janvier 1984 (voir fiche jointe en annexe à la présente instruction); la part « gestion des dossiers » facturée aux collectivités adhérentes à ce système d'assurances est constatée au compte 70632.

Le compte 70633 retrace les participations versées par d'autres centres de gestion en remboursement de frais d'organisation de concours. S'il s'avère ultérieurement, que l'appel de fonds auprès des centres de gestion a été trop important, notamment lors de la réception du transfert de ressources par le CNFPT, il est procédé au remboursement des sommes indûment perçues par l'intermédiaire du compte 678.

Le compte 7064 enregistre les cotisations perçues par l'établissement au titre de l'action sociale, lorsqu'il assure le rôle mutualiste sans être lui-même affilié à un organisme social (dans le cas contraire, voir les commentaires de fonctionnement des comptes 7582, 75892 et 75882).

Le compte 7066 « Cotisations des organismes non affiliés » enregistre les contributions des collectivités et établissements non affiliés en application du IV de l'article 23 de la loi du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires applicables à la fonction publique territoriale.

Le compte 708 « Autres produits » retrace notamment les facturations relatives à des mises à disposition de personnel (compte 7084), ainsi que le remboursement du coût-lauréat (compte 7085).

En outre, lorsque le centre de gestion joue le rôle d'assureur (article 26 de la loi 84-53 du 26 janvier 1984) en étant lui-même réassuré, la refacturation à la compagnie d'assurances des prestations versées par le centre de gestion est retracée au compte 7082 (voir fiche jointe en annexe à la présente instruction).

Par ailleurs, les transferts de ressources du CNFPT sont inscrits au compte 7086 (voir également le commentaire du compte 70633).

Enfin, le remboursement, par les collectivités, des frais engagés par l'établissement à l'occasion des commissions de réforme sont enregistrés au compte 7087.

Compte 71 - Production stockée (ou déstockage)

Le compte 71 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part, portées au compte 603 « Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ».

Le solde du compte 71 concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice (compte 33, 34, 35).

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le compte de résultat, du côté des produits, en plus (cas d'augmentation de la production stockée) ou en moins (cas de déstockage).

Le fonctionnement des subdivisions du compte 71 figure au commentaire de la classe 3 « Comptes de stocks et en-cours ».

Compte 72 – Production immobilisée

Ce compte enregistre la production immobilisée de l'exercice, c'est-à-dire les immobilisations créées par les services de l'établissement et réalisées lui même.

Il est crédité, en fin d'exercice, soit par le débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » du coût réel de production des immobilisations créées, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Les charges qui peuvent être inscrites en « Frais d'études, de recherche et de développement » sont portées respectivement au compte 203 par le crédit du compte 72.

Compte 74 - Dotations, subventions et participations

Le compte 747 « subventions et participations » retrace les subventions et participations reçues de l'Etat, des collectivités et établissements publics locaux et les fonds communautaires.

Les contributions relatives au personnel privé d'emploi sont imputées au compte 746 (Cf commentaires du compte 6439).

L'aide forfaitaire versée par l'Etat dans le cadre du développement d'activité pour l'emploi des jeunes (loi n° 97-940 du 16 octobre 1997) est enregistrée au compte 7471.

Compte 75 - Autres produits de gestion courante

Les autres produits de la gestion courante comprennent notamment la perception de revenus et redevances diverses provenant du patrimoine corporel ou incorporel (comptes 751 et 752).

Par ailleurs, le compte 75 sert à retracer les opérations relatives aux actions de l'établissement en matière d'action sociale et d'assurances (articles 25 et 26 de la loi 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale). Une fiche jointe en annexe à la présente instruction décrit le fonctionnement des comptes 7582 « Cotisations d'action sociale perçues au titre de l'adhésion à un organisme (à reverser) », 75881 « Rétribution au titre de prestations d'assurances », 75882 « Rétribution au titre des prestations d'action sociale » et 75892 - Reversements de cotisations d'action sociale ». Il est précisé que lorsque l'établissement assure les prestations sociales sans avoir recours à un organisme extérieur, les cotisations versées par les collectivités adhérentes sont comptabilisées au compte 7064 « Cotisations perçues au titre de l'action sociale de l'établissement ».

Compte 76 - Produits financiers

Le compte 76 enregistre les produits liés à la gestion financière.

Tout produit financier est comptabilisé comme tel, quel que soit son caractère, habituel ou exceptionnel.

Les comptes 761, 762 et 764 enregistrent, à leur crédit, les produits financiers de participations ainsi que les produits financiers des autres immobilisations financières et valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou du compte au Trésor.

Le compte 762 est crédité, en fin d'exercice, du montant des intérêts courus non échus sur créances immobilisées, par le débit du compte 276. Il est débité à la réouverture des comptes du montant rattaché à l'exercice précédent.

Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus des fournisseurs par le débit du compte de tiers intéressé.

Le compte 766 est crédité des gains de change réalisés au cours de l'exercice.

Le compte 767 enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement, lorsque celles-ci se traduisent par une plus-value.

Le compte 768 enregistre notamment les gains sur échange de taux d'intérêt (S.W.A.P.).

En vertu du principe budgétaire et comptable de non-contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts perçus au titre d'un contrat de swap sur le compte 768 « Autres produits financiers » sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts payés au titre de ce contrat. Ces intérêts payés sont comptabilisés sur le compte 668 « Autres charges financières ».

Compte 77 - Produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit :

- du compte 771 lorsqu'ils concernent des opérations de gestion ;
- du compte 774 lorsqu'il concerne des opérations relatives aux subventions ;
- des comptes 775 « Produits des cessions d'immobilisations », 777 « Quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat » et 778 « Autres produits exceptionnels » lorsqu'ils concernent les opérations en capital.

Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

Parmi les opérations inscrites au compte 771 figurent essentiellement les libéralités reçues (dons et legs) sans affectation spéciale, les excédents de versement de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois (seuil porté à 7,62 Euro) et les excédents de versement non remboursés au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur constatation.

Compte 773 - Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale

Le compte 773 enregistre, à son crédit :

– les mandats annulés sur exercice clos se rapportant à la section de fonctionnement du budget ; est débité, en contrepartie, le compte 46721 « Débiteurs divers – Exercice courant » si le mandat initial a été payé ou le compte de restes à payer où figure ce mandat, dans le cas contraire ;

– les mandats atteints par la déchéance quadriennale, quelle que soit la section à laquelle se rattachent les dettes concernées ; en contrepartie, est débité le compte de restes à payer où figure ce mandat.

Compte 774 - Subventions exceptionnelles

Ce compte enregistre les subventions n'ayant pas de caractère de produit de gestion courante.

Compte 775 - Produits des cessions d'immobilisations

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'actif figurant aux comptes 20, 21, 26 et 27 (à l'exception des valeurs mobilières de placement (cf. compte 767), par le débit du compte de tiers intéressé. (Cf fiche « cessions d'immobilisations non financières - mises au rebut » jointe en annexe à la présente instruction).

En outre, en cas de destruction totale d'un bien lors d'un sinistre, l'indemnité versée par la compagnie d'assurance est assimilée à un prix de cession, et s'impute en conséquence au compte 775. En cas de destruction partielle du bien, l'encaissement de l'indemnité est enregistré au compte 7911, permettant ainsi , le cas échéant, de financer le coût de réparation du bien, imputé quant à lui au compte 615.

Compte 777 - Quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat

Le compte 777 enregistre à son crédit le montant des subventions inscrites en recette au compte 131, viré au résultat de l'exercice, par le débit des subdivisions intéressées du compte 139 « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat » (Cf commentaires compte 13).

Compte 778 - Autres produits exceptionnels

Ce compte enregistre notamment les rectifications sur exercices clos transférant une dépense de fonctionnement en section d'investissement, ainsi que l'incidence de la variation du prorata de T.V.A. en cas d'assujettissement partiel à la T.V.A..

Compte 78 - Reprises sur amortissements et provisions

Les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises sur provisions à inscrire dans les produits de fonctionnement, dans les produits financiers ou dans les produits exceptionnels par le débit de subdivisions des comptes de provisions concernées.

Le tableau récapitulatif des opérations d'ordre budgétaires figurant en annexe à la présente instruction indique la correspondance entre les comptes 15, 29, 39, 49 et 59 et les subdivisions des comptes 681, 686, 687 et des comptes 781, 786 et 787.

Compte 79 - Transferts de charges

Ce compte enregistre les charges de fonctionnement, financières et exceptionnelles à transférer, soit à un compte de bilan autre qu'un compte d'immobilisations, soit à un autre compte de charges.

Il est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » du montant des charges à étaler sur plusieurs exercices (cf. commentaires du compte 481).

Il est également utilisé pour enregistrer les indemnités reçues des compagnies d'assurance en cas de destruction partielle d'un bien sinistré (Cf commentaire du compte 775); la recette vient en financement du coût de réparation de l'immobilisation.

Il s'agit alors d'une opération réelle (encaissement effectif de fonds), contrairement aux autres opérations enregistrées au compte 79 (opérations budgétaires d'ordre).

8. CLASSE 8 – COMPTES SPÉCIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable. Ainsi, est-elle utilisée notamment pour satisfaire certaines obligations d'information et pour suivre la comptabilité des valeurs inactives.

Compte 80 - Engagements hors bilan

Les comptes d'engagements hors bilan enregistrent les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine ou des engagements ayant des conséquences financières sur les exercices à venir.

Les subdivisions du compte 801 fournissent le détail par nature des divers engagements donnés par l'établissement (crédit-bail par exemple) ; celles du compte 802 fournissent le détail par nature des divers engagements reçus par l'établissement.

Ces comptes sont tenus en partie simple par l'ordonnateur et l'agent comptable

Les montants qui figurent aux subdivisions des comptes 801 et 802 font l'objet d'annexes détaillées au budget et au compte administratif.

Ce compte comprend les trois subdivisions principales suivantes :

- 861, Comptes de position - titres et valeurs en portefeuille
- 862, Comptes de position - titres et valeurs chez les correspondants
- 863, Comptes de prise en charge

Des subdivisions complémentaires sont créées par l'agent comptable en tant que de besoin.

Au compte 86 sont suivies les « valeurs inactives » que l'agent comptable est amené à détenir dans l'exercice de ses fonctions. Sont considérés comme valeurs « inactives », les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée).

Le compte 861 est débité de la prise en charge des valeurs inactives par le crédit du compte 863.

Les valeurs remises aux correspondants sont portées au débit du compte 862 par le crédit du compte 861.

Lors de la remise des justificatifs par le régisseur, le compte 863 est débité par le crédit du compte 862.

TITRE 3

LES ASPECTS BUDGÉTAIRES

CHAPITRE 1
LE RÉGIME BUDGÉTAIRE

1. LES RÈGLES BUDGÉTAIRES

1.1. Le budget

Le budget est l'acte de prévision et d'autorisation des recettes et des dépenses qui y sont inscrites.

Le budget du centre de gestion est établi en section de fonctionnement et en section d'investissement, tant en recettes qu'en dépenses.

Il est présenté par chapitres et articles par nature conformément à la nomenclature jointe en annexe.

Le conseil d'administration vote le budget par chapitre, ou, s'il en décide ainsi, par article.

Le budget est exécutoire dès sa transmission au représentant de l'Etat dans le département où est situé le siège du centre de gestion et sa publication dans les conditions prévues à l'article L.2131-1 du code général des collectivités territoriales.

1.2. Procédure de vote et de contrôle du budget

Les centres de gestion se rattachent à la catégorie des établissements publics locaux communs aux communes, aux départements, aux régions et à leurs établissements publics. Les procédures de contrôles budgétaires des collectivités locales leur sont, en conséquence, applicables par renvoi de l'article L.1612-20 du code général des collectivités locales, ainsi que de l'article 27 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale.

Ces dispositions concernent :

- les paiements de dépenses et les encaissements de recettes en début d'exercice (article L.1612-1 du C.G.C.T.) ;

- la date de vote du budget primitif au plus tard le 15 avril de l'exercice (articles L.1612-2, L.1612-8 et L.1612-10 du C.G.C.T.) ;

- l'équilibre et la sincérité du budget (articles L.1612-4, L.1612-6 et L.1612-7 du C.G.C.T.) ;

- le déficit du compte administratif et ses conséquences (article L.1612-14 du C.G.C.T.) ;

- l'arrêté des comptes (articles L.1612-12 et L.1612-13 du C.G.C.T.) et le vote du compte administratif ;

- les modifications budgétaires en fin d'exercice (article L.1612-11 du C.G.C.T.) ;

- les inscriptions et mandatements d'office (article L.1612-15, L.1612-16, L.1612-17 et L.1612-18 du C.G.C.T.).

2. LE CONTENU DU BUDGET

Les recettes et les dépenses de l'établissement sont prévues et exécutées conformément aux dispositions du décret n 62-1587 du 29 décembre 1962.

2.1. Ressources des centres de gestion

Les ressources du centre départemental de gestion sont constituées par :

1°) Les cotisations définies à l'article 22 de la loi du 26 janvier 1984 précitée;

2°) Les redevances et les remboursements pour prestations de service prévues aux articles 25 et 26 de la loi du 26 janvier 1984 précitée ;

3°) Les dons et legs ;

4°) Les subventions accordées au centre ;

5)° Le produit des publications ;

6°) Les produits financiers ;

7°) Les emprunts contractés par le centre ;

8°) Les remboursements du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée ;

9°) La première part de la dotation globale d'équipement des départements, prévue par l'article L.3334-11 du C.G.C.T. ;

10°) Le transfert de ressources du Centre national de la fonction publique territoriale en application de l'article 62 de la loi n° 94-1134 du 27 décembre 1994 ;

11°) Les contreparties financières des conventions prévues au sixième alinéa de l'article 22 de la loi du 26 janvier 1984 précitée.

Les dépenses supportées par les centres de gestion pour l'exercice de leurs **missions obligatoires** (articles 23 et 100 de la loi du 26 janvier 1985) sont financées par une **cotisation obligatoire** payée par les collectivités et établissements concernés. Cette cotisation est assise sur la masse des rémunérations versées aux agents relevant de la collectivité ou de l'établissement telles qu'elles apparaissent aux états liquidatifs mensuels ou trimestriels dressés pour le règlement des charges sociales dues aux organismes de sécurité sociale, au titre de l'assurance maladie.

Les cotisations sont liquidées et versées selon les mêmes modalités et périodicité que les versements aux organismes de sécurité sociale. Toutefois, le conseil d'administration d'un centre de gestion peut décider que les communes et les établissements publics affiliés, qui emploient moins de dix agents, s'acquittent de leurs cotisations par un versement annuel ; la même délibération fixe les conditions dans lesquelles interviennent les versements et les régularisations éventuelles.

Le taux de cotisation est fixé par délibération du conseil d'administration, dans la limite d'un taux maximum fixé par la loi.

Les collectivités et établissements affiliés qui emploient des agents à temps non complet, fonctionnaires de l'Etat ou d'une autre collectivité territoriale, acquittent une **cotisation complémentaire** de même taux et liquidée selon la même périodicité que la cotisation visée aux alinéas précédents, assise sur la masse des rémunérations versées à ces agents.

Les dépenses supportées par les centres de gestion pour l'exercice de **missions supplémentaires à caractère facultatif** que leur confient les collectivités ou établissements, sont financées par ces mêmes collectivités ou établissements, **soit dans des conditions fixées par convention**, soit par une **cotisation additionnelle** à la cotisation obligatoire mentionnée au premier alinéa.

La cotisation additionnelle est assise, liquidée et versée selon les mêmes règles et les mêmes modalités que la cotisation obligatoire. Son taux est fixé par délibération du conseil d'administration.

En outre, les centres de gestion bénéficient des **remboursements du fonds de compensation de la taxe sur la valeur** ajoutée ainsi que de la **première part de la dotation globale d'équipement** des départements, prévue par l'article L.3334-11 du C.G.C.T.

2.2. Dépenses

Les dépenses des centres de gestion sont celles qui sont nécessaires à l'exercice de leurs missions (obligatoires ou à titre facultatif).

En outre, elles comprennent les dotations aux amortissements et aux provisions, dans les conditions suivantes :

- les **dotations aux amortissements** portent, conformément aux dispositions du décret n° 85-643 du 26 juin 1985 modifié par le décret n° 98-1073 du 23 novembre 1998 relatif aux centres de gestion, sur les immobilisations ci-après :

  1°) Les biens meubles autres que les collections et les oeuvres d'art ;

  2°) Les biens immeubles productifs de revenus, y compris les immobilisations remises en location ou mises à disposition d'un tiers privé contre paiement d'un droit d'usage et non affectées directement ou indirectement à l'usage du public ou à un service public administratif ;

  3°) Les immobilisations incorporelles correspondant aux frais d'études non suivis de réalisations, aux frais de recherche et de développement des logiciels.

  Les modalités de l'amortissement (durée, méthodes) sont exposées dans l'arrêté support de cette instruction et dans les commentaires de fonctionnement du compte 28 ;

- les **dotations aux provisions**, calculées selon les règles de droit commun.

L'application du principe de prudence, que le Plan Comptable Général définit comme « l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats », conduit à constater deux sortes de provisions.

* Les **provisions pour risques et charges**, évaluées à l'arrêté des comptes, destinées à couvrir des risques et charges que des événements survenus ou en cours rendent probables, nettement précisés quant à leur objet mais dont la réalisation est incertaine.

Ces provisions sont constituées en tant que de besoin, à hauteur du risque estimé ou de la charge à provisionner.

* **Les provisions pour dépréciation** destinées à constater l'amortissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Ces provisions peuvent concerner les valeurs immobilisées, les stocks, les comptes de tiers ou les comptes financiers.

Elles sont constatées en tant que de besoin, à hauteur de l'amoindrissement estimé.

Il n'y a pas de provisions réglementées pour les centres de gestion.

La définition des modalités de l'amortissement et la décision de constituer ou de reprendre une provision résultent d'une décision expresse du conseil d'administration.

Les écritures relatives aux dotations aux amortissements et aux provisions (voir commentaires des comptes 28, 15, 29, 39, 49, 59 sont intégralement budgétaires (excepté pour le compte 392).

2.3. Les règles comptables

Les centres de gestion sont soumis aux règles de la comptabilité publique définies par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

L'agent comptable, nommé par arrêté du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie exerce ses fonctions dans les conditions des articles L.1617-1 à L.1617-5 du code général des collectivités territoriales et du décret n° 62-1587 précité.

Conformément à l'article 52 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, la comptabilité des centres de gestion s'inspire du plan comptable général.

La nomenclature M8-32 propre aux centres de gestion est jointe en annexe à la présente instruction.

CHAPITRE 2
LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES

LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES

L'article 33 du décret n° 85-643 du 26 juin 1985 modifié dispose que les crédits sont votés par chapitre et, si le conseil d'administration en décide ainsi, par article.

Par conséquent :

- si le vote est effectué au niveau du chapitre, le président peut engager et mandater les dépenses dans la limite du crédit inscrit à ce chapitre ; une nouvelle délibération du conseil d'administration est nécessaire pour modifier le montant de ce crédit. Dans ce cas, la répartition du crédit par article ne présente qu'un caractère indicatif. Les modifications de cette répartition ne font pas l'objet d'une notification spéciale à l'agent comptable; toutefois, pour l'information du conseil d'administration, elles doivent apparaître au compte administratif ;

- si le vote est effectué par article, le président ne peut engager et mandater les dépenses que dans la limite du crédit de l'article.

Les chapitres et articles sont définis par référence au plan de comptes par nature. Toutefois, les chapitres « opérations » et « globalisés » font l'objet d'une définition spécifique indépendante du plan de comptes par nature.

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

1. LA DÉFINITION DU CHAPITRE

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

— au compte par nature à deux chiffres des classes 1 et 2 à l'exception des comptes 11 et 12,

— aux opérations en dépenses (cf. § 3 « Les chapitres opérations »),

— au compte 39 (à l'exception du compte 392) et à chacun des comptes 481, 49 et 59,

— au chapitre globalisé relatif aux stocks codifié 010 (cf. 4.1 « Les chapitres globalisés de la section d'investissement).

Pour la section de *fonctionnement*, le chapitre correspond au compte par nature à deux chiffres des classes 6 et 7 et aux lignes codifiées 022 et 023 (cf. 5 « Les chapitres codifiés 00 »), à l'exception :

— des comptes 60, 61 et 62 (sauf 621), 635 et 637 qui forment ensemble un chapitre de dépenses intitulé « Charges à caractère général » et codifié 011 ;

— des comptes 621, 64, 631 et 633 qui forment ensemble un chapitre de dépenses intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » et codifié 012 ;

— des comptes 609, 619, 629, 6419, 6439, 6459, 6469, 6479, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) qui forment ensemble un chapitre de recettes intitulé « Atténuation de charges » et codifié 013 ;

— des comptes 71 (en dépenses), 75892 et 762 (en dépenses) qui forment ensemble un chapitre de dépenses intitulé « Atténuations de produits » et codifié 014.

2. LA DÉFINITION DE L'ARTICLE

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

3. LES CHAPITRES « OPÉRATIONS »

3.1. PRÉSENTATION DE LA NOTION D'OPÉRATION

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

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

Les recettes destinées à financer l'opération sont constituées par les subventions d'équipement reçues et les emprunts spécifiques contractés pour l'opération. Elles ne constituent pas en tant que telles un chapitre soumis au vote de l'assemblée délibérante.

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

Le budget peut présenter un ensemble d'opérations particulières faisant apparaître un besoin de financement. L'équilibre de la section d'investissement est alors obtenu grâce aux opérations non affectées, dont l'excédent compense ces besoins de financement. Le conseil d'administration a la *possibilité* d'opter pour le vote d'une ou plusieurs opérations en dépenses de la section d'*investissement*.

3.2. LA DÉFINITION BUDGÉTAIRE DE L'OPÉRATION

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

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

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

L'intérêt d'un vote par opération au sein de la section d'investissement est de permettre une souplesse accrue en terme de gestion de crédits budgétaires, en autorisant les virements de compte à compte, au sein du chapitre « opération », sans vote préalable de l'assemblée délibérante.

4. LES CHAPITRES GLOBALISÉS

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

A la différence des chapitres « opération », les chapitres « globalisés » s'imposent au centre de gestion.

4.1. POUR LA SECTION D'INVESTISSEMENT

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

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

4.2. POUR LA SECTION DE FONCTIONNEMENT

La section de fonctionnement comporte quatre chapitres globalisés :

— le chapitre de dépenses intitulé « Charges à caractère général » et codifié 011, qui regroupe les comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 635 et 637 ;

— le chapitre de dépenses intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » et codifié 012, qui regroupe les comptes 621, 631, 633 et 64 ;

— le chapitre de recettes intitulé « Atténuations de charges » et codifié 013, qui regroupe les comptes 609, 619, 629, 6419, 6439, 6459, 6469, 6479, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) ;

— le chapitre de dépenses intitulé « Atténuations de produits » et codifié 014, qui regroupe les comptes 71 (en dépenses), 75892 et 762 (en dépenses).

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

5. LES LIGNES BUDGÉTAIRES CODIFIÉES 00

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

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

CHAPITRE 3
LES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées par le conseil d'administration les recettes et les dépenses d'un exercice.

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

Les documents budgétaires prévisionnels comprennent :

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

La force exécutoire du budget voté est acquise sous deux conditions (voir article L.2131-1 du C.G.C.T.) :

- la délibération et l'ensemble des documents constituant le budget doivent être transmis au représentant de l'Etat dans le département où est situé le siège du centre de gestion ;
- la délibération ayant adopté le budget doit être publiée.

L'exercice budgétaire commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre.

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

Les modalités d'élaboration, de vote et de contrôle du budget ont été fixées par la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions et complétées notamment par la loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République, auxquelles renvoyait la loi du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale.

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

1. PRÉSENTATION

Le budget du centre de gestion (budget primitif et décisions modificatives) comporte deux sections : la section de fonctionnement et la section d'investissement.

Les dépenses et les recettes sont classées, dans chacune de ces sections, par chapitre et par article, conformément à la nomenclature par nature établie par arrêté conjoint du ministre chargé des collectivités locales et du ministre des finances, et à la définition des chapitres et articles fixée par le même arrêté.

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

En conséquence, le budget doit toujours distinguer :

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

1.1. Le budget primitif

Le budget primitif retrace les prévisions et les autorisations de dépenses et de recettes au titre de l'exercice.

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

1.1.1. La section de fonctionnement

1.1.1.1. Les dépenses de fonctionnement

Les dépenses de fonctionnement se rapportent à l'administration générale du centre et à l'exercice de ses missions. La section de fonctionnement regroupe toutes les dépenses nécessaires au fonctionnement des services, c'est-à-dire les dépenses qui reviennent régulièrement chaque année : rémunération du personnel, fournitures et consommation courante (papeterie, carburant, électricité, téléphone et paiement des prestations de services), participation aux charges d'organismes extérieurs (C.N.F.P.T., autres centres de gestion), paiement des intérêts des emprunts et dettes et des frais financiers.

Les achats de fournitures peuvent être ou non stockés, suivant que le centre a choisi ou non de tenir une comptabilité de stocks. Les activités de production font l'objet d'un budget annexe dès lors qu'elles sont assujetties à la TVA. Elles ne figurent donc pas dans le budget principal de l'établissement.

Les achats de prestations de services se rapportent notamment aux charges de location, d'entretien et de réparation, aux primes d'assurances, aux frais de colloques, de documentation, à la rémunération d'intermédiaires et aux honoraires, aux charges de publicité, de publications et de relations publiques, aux transports de biens et transports collectifs du personnel, aux déplacements, missions et réceptions, aux frais postaux et de télécommunications et aux services bancaires et assimilés.

Les charges de personnel comprennent les rémunérations proprement dites et les charges sociales y afférentes. Le chapitre 012 « Charges du personnel et frais assimilés » distingue au sein des articles les rémunérations du personnel du centre et celles du personnel privé d'emploi, ainsi que les indemnités de jury soumises à cotisations sociales.

Les autres charges de gestion courante recouvrent certaines dépenses courantes, telles que les dépenses de transfert, dont la contribution au C.N.F.P.T., les subventions et fonds de concours versés, le cas échéant, et les indemnités diverses aux membres du conseil d'administration et aux membres des organismes paritaires.

Les charges financières retracent essentiellement les intérêts des emprunts, y compris les I.C.N.E. et les frais afférents aux lignes de trésorerie, ainsi que les pertes de change.

Les charges exceptionnelles sont celles qui, sans avoir un caractère répétitif, se rapportent cependant au fonctionnement de l'établissement (intérêts moratoires, amendes fiscales, produit des cessions de biens, valeur comptable des immobilisations cédées).

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

1.1.1.2. Les recettes de fonctionnement

La section de fonctionnement dispose de ressources régulières constituées essentiellement par les cotisations reçues des collectivités locales, par les produits d'exploitation des services publics à caractère administratif, les produits de l'occupation ou de l'utilisation du domaine (produits des locations mobilières ou immobilières) et par les participations diverses provenant d'autres organismes ou collectivités publics.

En outre, d'autres produits de gestion courante, qui, sans avoir un caractère exceptionnel, ne sont pas perçus de manière habituelle composent les recettes de la section de fonctionnement. Ils résultent, le plus souvent, d'un accord formalisé par un contrat ou une convention.

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

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

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

1.1.2. La section d'investissement

1.1.2.1. Les dépenses d'investissement

Les dépenses d'investissement comprennent essentiellement des opérations qui se traduisent par une modification de la consistance ou de la valeur du patrimoine :

- les immobilisations incorporelles : frais d'études et achats de logiciels dissociés ;

- les immobilisations corporelles : achats de matériels durables, construction ou aménagement de bâtiments ;

- les immobilisations financières : acquisitions de titres de participation ou autres titres immobilisés, dans les conditions prévues par la réglementation.

Elles comprennent également le montant du remboursement en capital des emprunts et diverses dépenses réelles ou d'ordre ayant pour effet de réduire les fonds propres (reprises ou reversements sur dotations, reprises sur subventions d'investissement, moins-values de cession, etc.).

Sont intégrés dans le patrimoine les biens meubles acquis remplissant des conditions suffisantes de durabilité et consistance.

Sont également considérés comme biens immeubles les adjonctions à ces biens, quelle qu'en soit la valeur.

1.1.2.2. Les recettes d'investissement

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

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

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

On considère comme dotations complémentaires, acquises définitivement jusqu'à disparition de la collectivité ou de l'établissement, certaines dotations de l'Etat non affectées telles que le FCTVA ou la DGE..

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

- l'affectation en réserves (compte 1068) du résultat de fonctionnement constaté à la clôture de l'exercice N - 1,

- les amortissements (des immobilisations et des charges à répartir),

- les provisions,
- la valeur nette des immobilisations cédées corrigée des plus ou moins-values de cession,
- le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement,

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

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

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

1.1.2.3. Les stocks

La comptabilité de stocks répond à deux objectifs :

- suivre la **consommation** de certaines fournitures. Elle est dans ce cas **facultative**.

Dans la comptabilité des stocks destinés à la consommation, seuls les comptes de variation de stocks (subdivisions du compte 603) sont budgétaires. Le compte 32 « autres approvisionnements » n'est pas budgétisé (voir les commentaires des comptes de la classe 3 au titre 1, chapitre 2 du Tome I de la présente instruction).

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

Dans un premier temps, le centre supporte, en section de fonctionnement, les dépenses afférentes à la production du bien. L'ensemble de ces dépenses détermine le coût de production du bien qu'il convient d'intégrer en comptabilité de stocks (dépense de la classe 3 en section d'investissement et recette au compte 71 de la section de fonctionnement). Cette opération a pour objet, d'une part, de valoriser les stocks au coût de production et, d'autre part, d'équilibrer la section de fonctionnement.

Les dépenses de la section d'investissement du budget annexe concerné peuvent notamment être financées par emprunt ou par avance, dont la durée devrait normalement correspondre à l'échéance prévisible de la commercialisation du bien produit, si celle-ci excède l'exercice.

Dans un second temps, la cession des biens produits (compte 70) ainsi que l'ajustement des stocks en résultant (dépense de la section de fonctionnement au compte 71 et recette de la classe 3 en section d'investissement) doit permettre le remboursement du prêt. Si la production et la commercialisation du bien s'effectuent au cours du même exercice, le budget s'équilibre en section de fonctionnement et en section d'investissement sans nécessiter le recours à un financement extérieur.

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

1.1.3. L'articulation financière entre les deux sections

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

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

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

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

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

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

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

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

☞ Elles se composent :

- des *dotations aux amortissements*, destinées simultanément à constater la dépréciation des immobilisations et à prévoir leur remplacement. Elles s'inscrivent, en dépenses de fonctionnement, au compte 68 « dotations aux amortissements et aux provisions » et, en recettes, au compte 28 « amortissement des immobilisations » ;

- des *dotations aux provisions* ;

- des *opérations d'ordre telles que l'amortissement des charges à étaler*, consécutives à la décision prise par le conseil d'administration d'étaler certaines charges dans les conditions autorisées par la présente instruction (voir commentaires du compte 481) ;

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

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

L'autofinancement dégagé est libre de toute affectation.

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

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

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

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

- soit lorsque les subventions d'équipement ou les fonds affectés à l'équipement reçus sont repris en section de fonctionnement. Cette opération se traduit alors par une dépense d'investissement à l'article 139 et une recette de fonctionnement à l'article 777 ;
- soit lorsqu'il s'agit de reprises sur provisions. Le compte de provisions concerné fait alors l'objet d'une prévision budgétaire en dépense de la section d'investissement (compte 29) et d'une recette de la section de fonctionnement (compte 78) ;

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

Les charges étalées font l'objet d'un « amortissement », dès le premier exercice, qui a pour effet d'étaler leur impact sur la section de fonctionnement, qui doit finalement les supporter. La durée maximum de l'amortissement est fixée à 5 ans : toutefois, les fonds de concours versés peuvent donner lieu à un étalement plus long, aligné sur celui de l'emprunt qui les finance, sans pouvoir excéder quinze ans (cf. les commentaires des comptes 4814, 4815 et des comptes 657 et 674 présentés au Tome I, titre 2, chapitre 2 de la présente instruction).

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

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

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

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

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

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

1.1.4. Les annexes

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

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

- l'état de la dette, notamment l'annexe relative à la répartition de l'encours de dette selon la typologie élaborée par la charte de bonne conduite entre les établissements bancaires et les collectivités locales signée le 7 décembre 2009 et annexée à la circulaire interministérielle NOR : IOCB1015077C du 25 juin 2010
- l'état des immobilisations,
- l'état des provisions constituées,
- l'état des charges à répartir,
- l'état des crédits de trésorerie.

☞ *des informations relatives aux engagements donnés ou reçus.*

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

☞ *des informations diverses*

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

1.2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES

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

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

1.2.1. Les décisions modificatives ordinaires

Les décisions modificatives sont de la compétence du conseil d'administration.

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

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

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

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

1.2.2. Une décision modificative particulière : le budget supplémentaire

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

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

1.2.2.1. Le budget supplémentaire : budget d'ajustement

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

1.2.2.2. Le budget supplémentaire : budget de reports

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

2. VOTE DU BUDGET

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

Toutefois, les taux de cotisations sont fixés au plus tard le 30 novembre de l'année précédent l'exercice (article 20 de la loi 85-1221 du 22/11/1985).

Lorsque le budget n'est pas voté au 15 avril de l'exercice, le représentant de l'État saisit la chambre régionale des comptes qui, dans le mois, et par un avis public, formule des propositions pour le règlement du budget, en application de l'article L.1612-2 du C.G.C.T.

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

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

3. LE BUDGET : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ

Les articles L.1612-4 à L.1612-6 du C.G.C.T. définissent les conditions de l'équilibre du budget, « les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère ».

3.1. DÉFINITION ET CONTRÔLE DE L'ÉQUILIBRE

3.1.1. Définition de l'équilibre

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

- les dépenses et les recettes doivent être évaluées de façon sincère, sans omission, majoration ni minoration (Cf. §3.2 « Définition et contrôle de la sincérité ») ;
- le remboursement en capital des annuités d'emprunts à échoir au cours de l'exercice doit être exclusivement couvert par des ressources propres ; ces dernières sont composées des ressources propres d'origine interne et des ressources propres d'origine externe ;
- l'équilibre doit être réalisé par section ; n'est pas considéré comme étant en déséquilibre un budget dont la section de fonctionnement comporte ou reprend un excédent et dont la section d'investissement est en équilibre réel, après reprise pour chacune des sections des résultats apparaissant au compte administratif de l'exercice précédent ;
- lorsque l'exécution du budget du dernier exercice connu a fait apparaître un déficit, l'équilibre du budget n'est réputé assuré que s'il prévoit les mesures nécessaires pour résorber ce déficit ;
- enfin, toutes les dépenses obligatoires correctement évaluées, doivent figurer au budget.

Les ressources propres d'origine interne comprennent :

- les amortissements et provisions, déduction faite des reprises sur les amortissements et les provisions. Il s'agit donc des recettes des comptes 15, 28, 29, 39, 49 et 59 à l'exception du compte 392; ces recettes doivent être diminuées des dépenses constatées à ces comptes ;
- les recettes correspondant à l'amortissement des charges à répartir sur plusieurs exercices enregistrées au compte 481 ;
- le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement ;
- le produit des cessions d'immobilisations (recettes au compte 2) pour la valeur nette comptable de l'immobilisation cédée.

Les ressources propres d'origine externe comprennent :

- les dotations ou compléments de dotation (compte 1021) sous réserve qu'il s'agisse de dotations ou de dons et legs en espèces. Les dotations en nature qui ont leur contrepartie dans l'accroissement de l'actif ne peuvent être considérées comme des ressources disponibles pour financer d'autres dépenses ;
- les fonds globalisés d'investissement, c'est-à-dire : le FCTVA (compte 10222) et la D.G.E. (compte 10221) ;
- les dons et legs non grevés de charges (compte 1025).

Les autres recettes d'origine externe de la section d'investissement ne font pas partie des ressources propres. En effet, les subventions doivent être employées conformément à leur objet, donc au profit de l'équipement considéré, et non au remboursement de la dette. Si tel n'était pas le cas, l'organisme ayant versé la subvention serait en droit d'en demander le reversement.

Il est rappelé que doivent figurer au nombre des dépenses obligatoires inscrites au budget les dotations aux amortissements et aux provisions. Cette obligation s'impose également aux autorités chargées du contrôle budgétaire dans le cadre de la procédure de règlement d'office de l'article L.1612-5 du C.G.C.T.

3.1.2. Contrôle de l'équilibre

Le contrôle de l'équilibre du budget tel que défini ci-dessus est exercé par le représentant de l'Etat du siège du centre de gestion.

En cas de déséquilibre constaté, le représentant de l'Etat défère le budget en cause à la chambre régionale des comptes dans un délai de 30 jours à compter de sa transmission, en application de l'article L. 1612-5 du C.G.C.T.

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

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

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

Si la délibération intervenue ne comporte pas de mesures de redressement jugées suffisantes par la chambre régionale des comptes, cette dernière le fait connaître dans un délai de quinze jours à compter de la transmission de la nouvelle délibération. Le représentant de l'Etat règle alors le budget et le rend exécutoire comme dans l'hypothèse précédente.

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

3.2. DÉFINITION ET CONTRÔLE DE LA SINCÉRITÉ

3.2.1. Définition de la sincérité

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

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

3.2.2. Contrôle de la sincérité

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

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

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

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

4. CONTRÔLE DE LÉGALITÉ DU BUDGET

Indépendamment des contrôles budgétaires précédemment décrits, les actes budgétaires (budget primitif et décisions modificatives) sont, comme tous les autres actes des autorités locales, soumis à un contrôle de légalité, exercé par le représentant de l'Etat du siège du centre de gestion.

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

- la régularité du vote de l'assemblée délibérante ;

- les inscriptions et la présentation budgétaires, conformes aux prescriptions législatives et réglementaires et aux missions conférées aux centres de gestion ;

- la régularité des procédures de vote.

CHAPITRE 4
L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE

Principes généraux

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

Le Président du centre de gestion, ordonnateur des dépenses et des recettes, exécute le budget en émettant les mandats et les titres de recettes.

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

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

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

1. L'EXÉCUTION DES RECETTES

1.1. PRINCIPES

Toute créance de l'établissement fait l'objet d'un titre qui matérialise ses droits.

Ce document peut présenter des formes différentes :

- un jugement exécutoire,
- un contrat authentique.

Le plus souvent il s'agit d'un acte pris, émis et rendu exécutoire par l'ordonnateur et qui forme titre au profit de l'établissement quelle qu'en soit la dénomination : arrêtés, baux, contrats, états de recouvrement, etc. Ces titres de recettes sont rendus exécutoires dès leur émission en application de l'article 98 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 (article L252 A du livre des procédures fiscales).

L'émission des titres est effectuée conformément aux dispositions de l'instruction interministérielle du 15 mai 1981 prise pour l'application du décret n° 81.362 du 13 avril 1981 [6] ; elle doit intervenir dès que la créance peut être constatée et liquidée.

Cependant, en application des dispositions de l'article L 1611-5 du C.G.C.T., les collectivités ou établissements publics locaux n'émettent pas de titres pour le recouvrement des créances non fiscales non perçues au comptant lorsqu'elles n'atteignent pas un seuil fixé par décret [7].

Les sommes qui ont été encaissées sans titre par l'agent comptable 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.

---

[6] Instruction interministérielle Budget / Santé / Intérieur et Environnement du 15 mai 1981, diffusée aux comptables par l'instruction n° 81-85 MO du 2 juin 1981.

[7] Seuil actuellement fixé à 5 Euro (article D. 1611-1 du CGCT).

Des dispositions particulières ont été prévues au IV de l'article 1er de la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980 modifiée (Article 9 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994) en ce qui concerne la mise en recouvrement des créances résultant d'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée. Aux termes de cet article, l'ordonnateur d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local est tenu d'émettre l'état nécessaire au recouvrement des créances de l'espèce dans le délai de deux mois à compter de la date de notification de la décision de justice.

Faute de dresser l'état dans ce délai, le représentant de l'Etat adresse à la collectivité territoriale ou à l'établissement public local une mise en demeure d'y procéder dans le délai d'un mois ; à défaut, il émet d'office l'état nécessaire au recouvrement de la créance .

1.2. TITRES DE RECETTES

1.2.1. Délais d'émission et de recouvrement des titres de recettes

1.2.1.1. Prescription d'assiette

Sauf textes particuliers fixant une prescription abrégée pour certains produits, c'est la prescription trentenaire de droit commun qui s'applique en ce qui concerne la mise en recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux. Cette prescription, qui résulte des dispositions des articles 2227 et 2262 du Code civil, ne concerne que l'émission des titres.

1.2.1.2. 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 recette.

1.2.2. Contenu des titres de recettes exécutoires

La circulaire interministérielle du 18 juin 1998 (publiée au JO du 1er septembre 1998) définit la forme et le contenu des titres.

Le titre de recettes doit obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre pris dans une série annuelle continue, si les besoins de l'établissement le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent, toutefois, être ouvertes au sein du 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 ;
- imputation budgétaire et comptable à donner au niveau le plus fin apparaissant dans la nomenclature;
- le cas échéant, numéro d'inventaire ;
- bases de la liquidation de la créance de manière à permettre au destinataire du titre d'exercer ses droits (à défaut, le titre serait entaché d'irrégularité : Conseil d'Etat, 12 novembre 1975, ROBIN) ;
- montant de la somme à recouvrer ;
- désignation précise et complète du débiteur pour éviter toute hésitation sur son identité et faciliter le recouvrement (pour les personnes physiques : nom, prénom, adresse) ;
- si des intérêts sont exigibles, il est nécessaire de viser le texte ou la convention sur lequel est fondée cette exigence et d'indiquer le taux et la date à partir de laquelle ils courent ;
- date à laquelle le titre est émis et rendu exécutoire ;
- mention apparente des indications suivantes figurant sur *tous* les volets du titre de recettes :

« Titre exécutoire en application de l'article L 252 A du livre des procédures fiscales, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions du décret n° 66-624 du 19 août 1966 modifié par le décret n° 81-362 du 13 avril 1981 relatif au recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux ».

- indication relative aux modalités de règlement et aux délais et voies de recours. Ces mentions doivent *obligatoirement* figurer sur les volets du titre destinés au redevable et à l'agent 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..

1.2.3. Présentation formelle des titres de recettes

Il convient de distinguer selon que le titre est individuel ou collectif.

1.2.3.1. Titres individuels

Le titre à utiliser doit être conforme au modèle type du titre annexé à la circulaire du 18 juin 1998. Il comporte quatre volets :

- 1er volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de perception qui permet de suivre le recouvrement de la créance ;
- 2ème volet - Titre de recettes exécutoire annexé au compte de gestion avec les pièces justifiant les droits de la collectivité ou la référence aux titres de créance détenus par l'agent comptable notamment dans le cas de recettes s'exécutant en plusieurs années (baux, par exemple).
- 3ème volet - Titre de recettes exécutoire formant avis des sommes à payer destiné au débiteur ;
- 4ème volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de liquidation conservé par l'ordonnateur.

Il est précisé que sous la rubrique imputation, doivent être portées les informations relatives à l'article budgétaire.

Cette rubrique comprend deux zones :

- la première zone fait référence au compte par nature ;
- la deuxième zone fait référence à l'opération ;

La première zone est toujours servie, le compte figurant dans cette zone correspondant à l'article budgétaire.

La deuxième zone n'est servie que lorsque le budget est voté par opération ; y est inscrit le numéro de l'opération qui correspond au chapitre budgétaire.

1.2.3.2. Titres collectifs

La présentation des titres collectifs est tributaire des moyens techniques dont dispose l'établissement. En tout état de cause, le titre de recettes collectif regroupe sur un document unique, à raison d'une ligne par débiteur, les créances de même nature mises en recouvrement à une même date.

Ce document adressé au redevable comporte obligatoirement la mention : « Extrait de titre exécutoire collectif en application de l'article L 252 A du livre des procédures fiscales, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions du décret n° 66-624 du 19 août 1966 modifié par le décret n° 81-362 du 13 avril 1981 relatif au recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux ».

Il comporte, en outre, toutes les énonciations utiles portées sur le titre de recettes individuel et notamment les modalités de règlement et les délais et voies de recours.

Par ailleurs, cet état doit comporter toutes les mentions qui conditionnent la validité juridique des titres de recettes individuels. Toutefois, les éléments communs à l'ensemble des créances portées sur cet état peuvent faire l'objet d'une inscription unique (imputation budgétaire et comptable, 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 à l'agent comptable en même temps que les avis des sommes à payer. Le troisième feuillet est conservé par l'ordonnateur.

Les services ordonnateurs doivent, en outre, établir un avis individuel des sommes à payer destiné à chaque débiteur.

1.3. Transmission des titres de RECETTES À L'AGENT COMPTABLE

1.3.1. Dispositions générales

Les titres de recettes sont récapitulés dans l'ordre croissant des articles budgétaires sur un bordereau-journal des titres de recettes établi en trois exemplaires et transmis aux destinataires suivants :

- un exemplaire pour les archives de l'établissement où les bordereaux doivent être classés dans l'ordre chronologique ;
- deux exemplaires pour l'agent comptable dont un 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 [8]:

- le numéro du titre de recettes ;
- la désignation du débiteur ;
- la date d'émission ;
- l'imputation budgétaire et comptable de la recette ;
- le numéro d'inventaire ;
- le montant de la somme à recouvrer.

Chaque bordereau de titres est numéroté suivant une série ininterrompue commencée pour chaque exercice au numéro 1; toutefois, si les besoins de l'établissement le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein du 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.

---

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

L'ordonnateur porte sur le dernier bordereau de titres de recettes de l'exercice une mention certifiant la conformité de ce bordereau avec sa comptabilité administrative (circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/92000/17/C du 17 janvier 1992, § 27, diffusée aux comptables par l'instruction n° 92.33 MO-M11.M12.M51.M6 du 26 février 1992).

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 de l'article L 252 A du livre des procédures fiscales, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions du décret n° 66-624 du 19 août 1966 modifié par le décret n° 81-362 du 13 avril 1981 relatif au recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux ».

Lorsque les indications ou les mentions portées sur le titre de recettes ne permettent pas à l'agent comptable de poursuivre le recouvrement (absence d'adresse précise ou d'indication du débiteur...) ou si le titre comporte des irrégularités matérielles, l'agent 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 de l'agent comptable.

L'ordonnateur rectifie de son côté ses écritures administratives à due concurrence. Lorsque le titre de recettes ayant fait l'objet du rejet est reémis, 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 l'agent comptable, le droit de réquisition étant réservé exclusivement aux dépenses.

1.3.2. Émission d'office par le représentant de l'état

L'état de recouvrement émis d'office par le représentant de l'Etat (cf. § 1 du présent chapitre intitulé « Principes ») est adressé à l'agent comptable pour prise en charge et recouvrement ainsi qu'à la collectivité pour inscription budgétaire et comptable. Il appartient à l'agent 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, l'agent comptable reporte directement le montant de la mise en recouvrement sur le dernier bordereau-journal de l'exercice. Le total général des mises en recouvrement de l'exercice fait alors l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'Etat.

1.3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées

Dans le cas de traitement informatisé, il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexes à la présente instruction.

En fonction des dispositions arrêtées localement, les supports magnétiques sont communiqués directement à l'agent comptable ou transmis au département informatique du Trésor auquel est rattaché le poste comptable.

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

1.4. Dispositions applicables aux recettes perçues avant émission de titres

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

1.4.1. Recettes perçues par l'agent comptable

De nombreuses recettes sont encaissées par l'agent 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, l'agent comptable enregistre en détail les recettes perçues sur un état P503. Chaque recette est affectée d'un numéro d'ordre.

Cet état P503 établi en triple exemplaire et accompagné des documents justificatifs d'encaissement (avis de crédit, avis de virement, déclaration de recettes,…) est transmis à l'ordonnateur selon une périodicité fixée d'un commun accord. Cet accord est formalisé par un écrit signé de l'agent 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 pas être supérieur à deux mois.

L'ordonnateur, après avoir contrôlé l'exactitude des inscriptions portées sur l'état P503 établi par l'agent 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.

1.4.2. Recettes perçues par les régisseurs

L'encaissement des recettes par les régisseurs constitue un aménagement au principe général de l'article 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 qui confie au seul comptable public le recouvrement des recettes que les communes et les établissements publics locaux sont habilités à percevoir.

Le fonctionnement des régies de recettes est fixé par le décret 97-1259 du 29 décembre 1997 sur les régies de recettes, d'avances, de recettes et d'avances des collectivités et établissements publics locaux.

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 non fiscaux non perçus au comptant et 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.

Aux dates prévues par l'acte constitutif de la régie, et au minimum une fois par mois, le régisseur verse les justifications des recettes qu'il a encaissées.

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 à l'agent comptable appuyé des justifications produites par le régisseur à l'ordonnateur.

1.5. Rectifications, réductions ou annulations de recettes

1.5.1. Rectifications en cas de décompte insuffisant

Il est établi un titre de recettes complémentaire, pour la différence à mettre en recouvrement, appuyé :

- du décompte rectifié ;
- de la référence au titre initial.

1.5.2. Réductions ou annulations de recettes

1.5.2.1. Principe

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

Les annulations de recettes permettent, en outre, la contrepassation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des produits à l'exercice qu'ils concernent (produits à recevoir, produits constatés d'avance).

Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

1.5.2.2. 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 sont transmis à l'agent 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 l'agent comptable, les réductions ou annulations de recettes sont portées au débit du compte qui avait enregistré la recette initiale par le crédit :

- du compte de tiers qui avait pris en charge le titre initial, si ce dernier n'a pas été recouvré;
- du compte 466 « Excédents de versements » dans le cas contraire.

Le titre d'annulation émis dans le cadre de la contrepassation d'une opération de rattachement est traité dans les mêmes conditions.

1.5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un mandat, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du titre initial si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ; s'il s'agit d'une rectification relative à une recette de fonctionnement, le mandat est imputé à l'article 673.

Dans la comptabilité générale tenue par l'agent comptable, la prise en charge du mandat portant réduction ou annulation est porté au débit du compte crédité à l'origine si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ou au débit du compte 673 « Titres annulés » s'il s'agit d'une recette de fonctionnement. En contrepartie, l'agent comptable crédite le compte 466 « Excédents de versement » si le titre d'origine a été recouvré ; si celui-ci ne l'a pas été, il crédite le compte de débiteurs où le titre figure en restes à recouvrer.

1.6. Prise en charge et recouvrement des produits

Les comptables publics sont seuls chargés « de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou un autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir » (art. 11 du décret n° 62.1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique).

1.6.1. Prise en charge des titres de recettes

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

A la réception des titres et des bordereaux correspondants, l'agent comptable effectue les contrôles auxquels il est tenu sous peine d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire (art. 12 du décret n° 62.1587 du 29 décembre 1962). Les titres de recettes que l'agent comptable accepte de prendre en charge sont inscrits dans sa comptabilité à l'article budgétaire concerné. Ils sont en outre pris en charge dans sa comptabilité générale.

Cette prise en charge des titres de recettes qui permet de faire apparaître les créances de la collectivité donne lieu à une écriture en partie double.

Ainsi est inscrit :

- au crédit du compte budgétaire correspondant à la nature de la recette, le montant du produit mis en recouvrement ;
- et au débit du compte de tiers identifiant la catégorie de débiteurs, le montant de la créance de la collectivité.

La prise en charge des titres émis durant la journée complémentaire fait l'objet d'écritures rattachées à la journée du 31 décembre, les encaissements étant constatés dans les écritures de la gestion suivante.

Le détail des opérations comptables de prise en charge des titres de recettes est décrit au titre « La comptabilité de l'agent comptable » de la présente instruction.

L'agent comptable conserve dans l'ordre chronologique, les exemplaires des bordereaux de titres de recettes qui lui ont été adressés.

1.6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent

A la réception des titres de régularisation émis par l'ordonnateur, l'agent comptable, au terme 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.

1.6.2. Recouvrement des titres de recettes

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

A défaut de recouvrement amiable, il procède au recouvrement contentieux en mettant en oeuvre notamment des voies d'exécution en application du nouveau code de procédure civile.

1.6.3. 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 l'agent comptable, sont soumis au conseil d'administration qui statue :

- sur la portion des restes à recouvrer dont il convient de poursuivre le recouvrement ;
- sur la portion qu'il propose d'admettre en non-valeur, au vu des justifications produites par l'agent comptable en raison, soit de l'insolvabilité des débiteurs, soit de la caducité des créances, soit de la disparition des débiteurs ;
- sur la portion qu'il propose de laisser à la charge de l'agent comptable.

Les créances irrécouvrables sont comptabilisées de la manière suivante :

1.6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par le conseil d'administration

La subdivision intéressée du compte 411 ou du compte 4672 est créditée par le débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

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

1.6.3.2. Lors du jugement des comptes

Les dispositions prises lors de l'admission en non-valeur par le conseil d'administration ont uniquement pour objet de faire disparaître de la comptabilité des créances irrécouvrables et non pas de dégager la responsabilité de l'agent comptable.

Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, conserve en effet le droit de contraindre l'agent comptable en recettes quand il n'a pas fourni toutes les justifications nécessaires à sa décharge et ce, malgré l'existence d'une décision du conseil d'administration. Inversement il peut, malgré la décision du conseil d'administration refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger l'agent comptable et le déclarer quitte. A cet effet, il appartient à l'agent comptable qui maintient une demande d'admission en non-valeur après une décision de rejet du conseil d'administration de joindre une copie de la décision de rejet à l'état des restes à recouvrer.

Selon la décision du juge des comptes, il convient de procéder comme suit :

- *le juge des comptes confirme une décision d'admission en non-valeur* (cette confirmation résulte, en général, d'un arrêt donnant quitus de la gestion). Aucune écriture n'est à passer ;
- *le juge des comptes infirme une décision portant admission en non-valeur* et décide d'engager la responsabilité de l'agent comptable. Cette décision doit être expresse et motivée. Dès réception de l'arrêt et au vu du titre de recettes émis par l'ordonnateur l'agent comptable crédite le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte 429 « Déficits et débets des comptables et régisseurs » ;
- *le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur*.
  Si l'agent comptable est mis en débet, il crédite les comptes où figurent les restes à recouvrer par le débit du compte 429 « Déficits et débets des comptables et régisseurs ».
  Si l'agent comptable n'est pas mis en débet, il reprend les poursuites ; si celles-ci n'aboutissent pas, il propose à nouveau au conseil d'administration de prononcer la non-valeur de la créance concernée.
- *le juge des comptes infirme une décision rejetant l'admission en non-valeur*. Au vu de la décision du juge des comptes, l'agent comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge du compte de restes à recouvrer où elle figure au débit du compte 416 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » ;

L'agent comptable adresse copie de la décision du juge des comptes à l'ordonnateur et lui demande de la porter à la connaissance du conseil d'administration afin qu'il puisse éventuellement reconsidérer sa position initiale.

L'admission en non-valeur prononcée par la conseil d'administration et la décharge prononcée par le juge des comptes ne font pas obstacle à l'exercice des poursuites, la décision prise en faveur de l'agent 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.*

2. L'EXÉCUTION DES DÉPENSES

2.1. PRINCIPES

L'ordonnateur est chargé d'engager, de liquider et d'ordonnancer les dépenses.

☞ *L'engagement est l'acte par lequel l'organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge.*

Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires données par l'assemblée (budget, autorisations de programme, autorisations d'engagement) et demeurer subordonné aux autorisations, avis et visas prévus par les lois et règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics (art. 30 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

L'engagement juridique d'une dépense peut résulter :

- de l'application de dispositions législatives ou réglementaires ;
- d'actes individuels et contractuels accomplis par l'ordonnateur ou ses représentants habilités (passation d'un marché, d'un bail, commande d'une fourniture, acquisition immobilière, etc.) ;
- de la combinaison de lois, règlements et de décisions individuelles (dépenses de personnel) ;
- d'une décision juridictionnelle (dommages et intérêts, expropriation).

L'engagement comptable est préalable ou concomitant à l'engagement juridique.

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

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

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

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

L'ordonnancement doit intervenir dès que les droits des créanciers sont constatés ; dans ces conditions, seules les dettes résiduelles devraient être ordonnancées durant la journée complémentaire.

Lorsque le mandatement d'une dépense obligatoire inscrite au budget n'est pas effectué, le représentant de l'État dans le département peut mettre en demeure l'ordonnateur d'effectuer le mandatement. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet dans le délai d'un mois, il procède au mandatement d'office (cf. § 3.2 du présent chapitre intitulé « Mandatement d'office »).

2.2. MANDATS DE PAIEMENT

2.2.1. Règles de prescription et de déchéance

Est prescrite toute dépense non payée dans un délai de quatre ans, à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis, conformément à la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'État, les départements, les communes et les établissements publics. Les créanciers peuvent être relevés de leur prescription par délibération motivée du conseil municipal et devenue exécutoire.

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

La prescription est *interrompue* par une demande de paiement ou une réclamation écrite du créancier, par un recours juridictionnel, par une communication écrite de l'administration se rapportant au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance, par l'émission d'un moyen de règlement même partiel.

La prescription est *suspendue* par l'empêchement d'agir du créancier, par l'ignorance légitime de la créance, par l'opposition au paiement effectuée entre les mains du comptable.

2.2.2. Forme et contenu

L'ordonnancement est réalisé à l'aide d'une formule de mandat de paiement qui constitue le support administratif de l'ordre de payer adressé par l'ordonnateur au comptable.

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

Lorsque le règlement est prescrit en numéraire, la formule de mandat vaut titre de règlement ; c'est par conséquent sur cette formule que devra être recueilli l'acquit du créancier. Dans le cas où les mandats seraient dématérialisés, l'acquit du créancier pourra être recueilli sur tout document.

Dans le cas contraire, le mandat doit être accompagné d'un avis de crédit avec ordre de virement au compte bancaire ou postal du créancier (cf. § 7.2. « Modalités de règlements par virement »).

Les mandats de paiement doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre, pris dans une série annuelle continue, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière ;

- désignation de la collectivité et du comptable assignataire ;

- désignation du créancier ;

- objet de la dépense ;

- mode de règlement avec toutes indications permettant de réaliser ce règlement ;

- imputations budgétaire et comptables à donner à la dépense aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures et éventuellement codification fonctionnelle;

- le cas échéant, numéro d'inventaire (cf. Titre 4, chapitre 3 du présent tome " L'inventaire ") ;

- montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises. Si l'activité est assujettie à la T.V.A., il y a lieu de distinguer le montant hors taxe de la dépense budgétaire et le montant de la T.V.A. " déductible " ;

- somme nette à payer au créancier désigné sur le mandat ;

- exercice et date d'émission.

Ils mentionnent, en outre, les pièces justificatives produites à l'appui de la dépense.

Le mandat n'est pas arrêté en lettres, sauf lorsqu'il n'est pas établi par un procédé informatique.

L'obligation d'arrêter en lettres est maintenue, en toute hypothèse, lorsque le mandat doit être réglé en numéraire, ou lorsqu'il n'est accompagné d'aucun décompte ou arrêté de liquidation permettant de justifier l'arrêté en chiffres.

2.2.3. Présentation formelle des mandats et modalités pratiques d'émission

Les mandats sont établis en tenant compte des dispositions ci-après :

2.2.3.1. Désignation du créancier

La désignation du créancier doit correspondre très exactement à celle qui figure sur les pièces justificatives annexées au mandat. Le mandat mentionne le véritable créancier, même s'il n'est pas le destinataire du paiement.

Les mentions « Monsieur », « Madame » ou « Mademoiselle » peuvent être remplacées par les abréviations M., Mme ou Melle. Le nom patronymique doit être suivi du prénom usuel inscrit en toutes lettres. La seule tolérance de l'initiale du prénom ne peut être admise qu'en matière de paiement par virement de compte et dans l'hypothèse où l'identité du créancier peut être recoupée à l'aide d'éléments complémentaires (profession du créancier, adresse du créancier, etc.) figurant sur le mandat et reproduits sur l'ordre de virement avec avis de crédit.

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

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

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

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

Il convient notamment :

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

2.2.3.2. 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 [9].

Les retenues constatées à l'initiative de l'ordonnateur procèdent de dispositions réglementaires particulières : tel est le cas du précompte sur le salaire brut des cotisations de sécurité sociale à la charge des employés.

Les retenues constatées à l'initiative du comptable procèdent des cessions ou oppositions. Conformément aux dispositions de l'article 37 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, le comptable public assignataire de la dépense est seul habilité à en recevoir notification et à en assurer l'exécution.

Les dispositions de l'article 37 du décret susvisé ne font toutefois pas obstacle à ce que le comptable tienne informé l'ordonnateur des retenues qu'il entend pratiquer sur les salaires des employés de l'établissement à la suite de cessions et oppositions qui lui ont été régulièrement notifiées.

En dehors des retenues qu'il effectue en exécution des cessions ou oppositions qui lui ont été notifiées, le comptable peut également être amené à effectuer des retenues qui procèdent des poursuites diligentées en vertu des titres qu'il détient à l'encontre des créanciers de l'établissement, conformément à la procédure de compensation légale prévue à l'article 1289 du code civil.

La nature et le montant des retenues effectuées à l'initiative de l'ordonnateur doivent être mentionnés dans le cadre « Objet de la dépense ».

Le cadre « Total des retenues et oppositions » est réservé au comptable qui l'utilise pour inscrire les retenues ou oppositions effectuées à son initiative.

Le « net à payer » correspond à la somme qui doit effectivement être réglée au bénéficiaire.

2.2.3.3. 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.

2.2.3.4. 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

---

[9] 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.

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.

2.2.3.5. Pièces justificatives de la dépense

Toutes les pièces justificatives produites à l'appui du paiement, en application des dispositions de l'article D. 1617-19 du CGCT, doivent être mentionnées sur le mandat ; s'il s'agit d'un paiement pour lequel les pièces ont déjà été fournies (exemple : marché, convention...), l'indication du mandat au soutien duquel elles ont été produites doit être mentionnée, ainsi que le montant et la date d'émission de ce document.

De même, lorsqu'une pièce justificative fait l'objet d'une imputation multiple, l'indication du mandat au soutien duquel elle est produite doit être mentionnée.

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

2.2.3.6. Imputation

Sous cette rubrique du mandat, doivent être portées les informations relatives à l'article budgétaire, le numéro de comptes par nature, et pour les communes 3 500 habitants et plus votant leur budget par nature, la codification fonctionnelle.

Cette rubrique comprend trois zones :

- la première zone fait référence au compte par nature ;
- la deuxième zone fait référence à l'opération ;
- la troisième zone fait référence à la fonction.

La première zone est toujours servie, que le budget soit voté par nature ou par fonction ; dans le cas d'un vote par nature, le compte figurant dans cette zone correspond à l'article budgétaire.

La deuxième zone n'est servie que lorsque le budget est voté par opération ou concerne un chapitre budgétaire d'ordre ; le numéro inscrit correspond au chapitre budgétaire.

La troisième zone est servie lorsque le budget est voté par fonction ou lorsque le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle. Dans le cas d'un vote par fonction, cette zone enregistre soit le chapitre budgétaire s'il s'agit d'opérations non ventilables, soit l'article budgétaire s'il s'agit d'opérations ventilables (Cf. § 2 du chapitre 3 du titre 1 intitulé « La définition des chapitres et articles par fonction ») ; dans le cas d'un vote par nature avec une présentation fonctionnelle, cette zone enregistre la codification fonctionnelle.

En cas de codifications fonctionnelles multiples et lorsque les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable sont informatisés, le mandat est affecté d'une codification particulière (cf. protocole INDIGO décrit en annexe 10) ; les références aux différentes fonctions concernées sont détaillées sur

leur support informatique transmis au comptable.

2.2.4. 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 mandatements collectifs, quel que soit le nombre de créanciers, d'articles d'imputation et de modes de règlement.

Les mandats collectifs de dépenses de personnel sont appuyés soit de l'état liquidatif des traitements, salaires, indemnités et autres éléments accessoires, soit d'une copie des bulletins de paie remis aux bénéficiaires présentant le détail des différents éléments constituant les émoluments et les précomptes exercés. Dans ce dernier cas, le mandat est accompagné d'un état récapitulatif simplifié, établi en double exemplaire, présentant, d'une part, le montant par article des sommes totales mandatées au profit des agents et de la Sécurité Sociale, d'autre part, la répartition de ces sommes entre les agents, la Sécurité sociale et les divers créanciers des agents (C.N.R.A.C.L. Par exemple).

Les mandatements de dépenses de personnel doivent toujours être récapitulés sur des bordereaux spécifiques insérés dans la série normale des bordereaux. Si les besoins de la commune le nécessitent, les dépenses de personnel peuvent faire l'objet d'une série distincte de bordereaux.

2.2.5. Modalités de rectifications des erreurs matérielles de calcul sur les pièces justificatives produites par les créanciers

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

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

Les rectifications ainsi opérées sont ensuite récapitulées en bas de la facture ou du mémoire : immédiatement au-dessous de cette récapitulation, l'ordonnateur porte la mention suivante suivie de sa signature : « Arrêté à la somme de ... (en lettres ou en chiffres indestructibles) compte tenu des rectifications indiquées ci-dessus ».

Les rectifications effectuées dans les conditions qui précèdent sont opposables au comptable.

Il est précisé qu'en aucun cas les rectifications d'office ne peuvent porter sur les éléments du décompte (quantité et prix).

Les créanciers doivent être avisés des rectifications ainsi effectuées d'office, notamment par une mention portée sur les avis de crédit.

2.2.6. Perte, destruction ou vol de documents justifiants la dépense

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

2.3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE

2.3.1. 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[10]

Les bordereaux des mandats doivent reproduire certaines des indications portées sur les mandats de paiement, qu'ils récapitulent et notamment :

- la désignation du service ;
- la désignation du comptable assignataire ;
- la désignation de l'exercice et de la date d'émission ;
- la désignation du créancier ;
- l'imputation budgétaire et comptable de la dépense et éventuellement sa codification fonctionnelle ;
- le numéro d'inventaire ;
- le montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises sauf si l'activité est assujettie à la T.V.A. (voir ci-dessus § 2.3.2 du présent chapitre).

Chaque bordereau de mandats est numéroté suivant une série ininterrompue commencée pour chaque exercice au numéro 1, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière de bordereaux ; toutefois, si les besoins de la commune le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget.

Dans les communes de 500 habitants et plus, il convient de ne pas porter sur un même bordereau des dépenses d'investissement et des dépenses de fonctionnement, sauf si le bordereau contient uniquement des mandats de remboursement du capital et des intérêts d'un ou plusieurs emprunts. Dans les communes de moins de 500 habitants, cette procédure est recommandée mais demeure facultative.

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

Le bordereau est arrêté selon les mêmes modalités que le mandat et il est signé par l'ordonnateur ou son délégataire.

---

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

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.

2.3.2. 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.

2.3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées

Dans le cas de traitement informatisé, il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexes n° 10 et n° 11 de la présente instruction.

En fonction des dispositions arrêtées localement, les supports magnétiques sont communiqués directement au comptable ou transmis au département informatique du Trésor auquel est rattaché le poste comptable.

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

2.4. DISPOSITIONS APLLICABLES 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.

2.4.1. Dépenses payées sans mandatement préalable

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

Le créancier avise le comptable de l'échéance ; à cette date, le comptable impute la dépense à la subdivision intéressée du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » et en avise l'ordonnateur qui doit émettre, dès que possible et en tout état de cause avant la clôture de l'exercice, le mandat de régularisation.

Bien entendu, avant l'exécution de l'opération, le comptable procède aux contrôles qui lui incombent. À ce titre, il doit avoir reçu les pièces justificatives correspondant à la dépense.

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

2.4.2. Règlements effectués par les régisseurs d'avance

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

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

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

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

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

2.5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES

2.5.1. Principes

Les réductions ou annulations de dépenses ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles. Elles sont constatées au vu d'un document rectificatif établi par l'ordonnateur et comportant les caractéristiques du mandat rectifié (notamment date, numéro, montant, imputation) et l'indication des motifs et des bases de liquidation de la rectification. Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

Les annulations de dépenses permettent, en outre, la contre-passation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des charges à l'exercice qu'elles concernent (charges à payer, charges constatées d'avance). Il convient de se reporter aux règles spécifiques exposées au chapitre 4 du Titre 3.

2.5.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours

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

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

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

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

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

Le mandat rectificatif vaut alors ordre de reversement et peut être rendu exécutoire dans les mêmes conditions qu'un titre de recettes.

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

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

2.5.3. Réductions ou annulations concernant l'exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un titre de recettes, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du mandat initial si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement.

S'il s'agit d'une rectification relative à une dépense de fonctionnement, le titre est imputé à l'article 773 pour les budgets votés par nature et à l'article fonctionnel initialement mouvementé 92-773 pour les budgets votés par fonction.

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

En contrepartie, le comptable débite soit le compte 46721 « Débiteurs divers – Amiable » si le montant initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat, dans le cas contraire.

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

2.5.4. 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.

2.5.5. Codification fonctionnelle erronée (en cas de vote nature)

Les modifications relatives à la seule codification fonctionnelle sont constatées au vu d'un certificat de réimputation établi par l'ordonnateur. Ce document comporte les caractéristiques budgétaires et comptables du mandat de paiement initial.

2.6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS

2.6.1. 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

2.6.2. Sanctions des contrôles effectués par le comptable

2.6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement

Les mandats que le comptable accepte de mettre en paiement sont inscrits dans sa comptabilité budgétaire aux articles concernés. Ils sont en outre pris en charge dans la comptabilité générale par un débit aux comptes comptables correspondant à la nature de la dépense et par un crédit au compte de tiers correspondant à la catégorie du créancier.

2.6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées

- Suspension de paiement

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

- 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.

- Réquisition de l'ordonnateur

En présence d'une suspension de paiement, l'ordonnateur peut adresser au comptable un ordre de

réquisition. Ce dernier s'y conforme, sauf en cas d'insuffisance de fonds disponibles, de dépenses ordonnancées sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elles devraient être imputées, d'absence totale de justification de service fait et de défaut de caractère libératoire du règlement ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris par les autorités communales (article L. 1617-3 du code général des collectivités territoriales) [11].

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.

2.7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES

2.7.1. 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[12], 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.

2.7.2. Modalités de règlements par virement

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

Les virements bancaires établis par les collectivités sont remis sur supports magnétiques pour acheminement dans le circuit interbancaire.

Lorsque l'ordonnateur est en mesure de fournir les références bancaires sur support informatique, il n'y a plus d'avis de crédit ni de bordereau de règlement et tous les virements transitent par la Banque de France.

---

[11] Instruction de la direction générale de la comptabilité publique n° 84-040-M0 du 8 mars 1984.

[12] Ce seuil est fixé à 300 euros

CHAPITRE 5
DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES

Le présent chapitre a pour objet de décrire les principales opérations affectant le patrimoine d'un centre de gestion, qu'il s'agisse d'acquisition, de production, de cession d'immobilisations ou encore de mise à la disposition de tiers de ces immobilisations.

Il traite également des modalités de comptabilisation des immobilisations destinées à la vente.

1. IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES

1.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Ce sont les éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité du centre.

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, il appartient au centre d'apporter la preuve de son droit de propriété sur le bien. Les modes de preuve de la propriété sont libres.

Les adjonctions à un bien ou les aménagements effectués sur ce bien et qui en augmentent la valeur sont constatés en immobilisations corporelles dans le patrimoine du propriétaire du bien.

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

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

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

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

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

Les règles d'imputation comptable obéissent aux principes suivants :

- si les travaux ont pour effet de maintenir les éléments d'actif dans un état normal d'utilisation jusqu'à la fin de la durée des amortissements (ou de la durée d'usage), les dépenses ont le caractère de *charges de fonctionnement* ;
- si, en revanche, les travaux ont pour effet une augmentation de la valeur d'un élément d'actif ou une augmentation de sa durée probable d'utilisation, ils ont le caractère *d'immobilisation*.

Sous réserve du caractère spécifique des grosses réparations, les dépenses d'entretien et de réparation sont des charges de fonctionnement, alors que les dépenses d'amélioration constituent généralement des dépenses d'investissement.

- *dépenses d'entretien et de réparations*

Une distinction doit être opérée entre l'entretien, d'une part, et les réparations, d'autre part.

L'entretien est préventif : il a pour objet de conserver les biens dans de bonnes conditions d'utilisation.

La réparation est destinée à remettre les biens en bon état d'utilisation.

Les dépenses d'entretien et de réparations constituent des dépenses de fonctionnement. Ainsi le simple remplacement ou échange standard d'un élément indispensable au fonctionnement d'un matériel ne doit pas entraîner l'immobilisation de la dépense quel qu'en soit le montant à partir du moment où la réparation n'a eu pour effet que de maintenir le matériel en état de marche sans entraîner une augmentation de sa valeur réelle.

Toutefois les « grosses réparations » font l'objet d'un traitement spécifique.

Selon l'article 606 du code civil « les grosses réparations sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières, celui des digues et des murs de soutènement et de clôture aussi en entier. Toutes les autres réparations sont d'entretien ».

Lorsque les « grosses réparations » accroissent la valeur du bien sur lequel elles sont exécutées ou augmentent sa durée de vie, elles constituent des immobilisations. Dans les autres cas ce sont des charges de fonctionnement.

- *dépenses d'amélioration*

Constitue une dépense d'amélioration, toute dépense qui a pour effet, soit d'augmenter la valeur et/ou la durée de vie du bien immobilisé, soit sans augmenter cette durée de vie, de permettre une diminution des coûts d'utilisation ou une production supérieure.

Les améliorations peuvent provenir, soit du remplacement d'un élément usagé par un élément neuf, soit de la réparation d'un élément existant. Ainsi, le remplacement d'une installation de chauffage par une autre plus moderne constitue une dépense d'amélioration.

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'État, soit sur des particuliers (article 529 du code civil).

Les critères de détermination des biens meubles prennent en compte les définitions données par le code civil.

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

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

- les biens énumérés dans la nomenclature annexée à l'arrêté prévu par l'article L. 2122-21 3° du CGCT ;

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

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/02/00059C du 26 février 2002 relative aux règles d'imputation comptable des dépenses du secteur public local établit la nomenclature des biens meubles (biens corporels à l'exclusion des terrains et des bâtiments) considérés comme valeurs immobilisées.

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

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

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

Ce seuil est de 500 € toutes taxes comprises.

1.1.2. Immobilisations incorporelles

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

Elles comprennent :

- les frais d'études (effectués par des tiers en vue des réalisations d'investissements) et les frais de recherche (à titre exceptionnel, imputés au compte 203),

- les concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires.

1.2. TRAITEMENT DES DIFFÉRENTS ÉVÉNEMENTS AFFECTANT LES IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES

1.2.1. Différents modes d'acquisition des immobilisations non financières

L'entrée d'un bien dans l'actif s'effectue lors du transfert de propriété au profit de l'établissement.

En principe, le centre est propriétaire des immobilisations qu'il a commandées et payées ; il n'est pas propriétaire lorsqu'il acquiert ou réalise le bien pour le compte d'un tiers ; il n'est pas propriétaire si sa contribution s'analyse comme une subvention ou un fonds de concours.

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

Ainsi, un centre qui utilise un bien pris en crédit-bail ne doit faire figurer ce bien à l'actif que lorsqu'il a levé l'option d'achat. Les sommes dues au titre de la jouissance du bien jusqu'à cette date constituent des charges de fonctionnement. L'engagement correspondant figure en annexe dans les documents budgétaires (état des contrats de crédit-bail). Si le centre exerce l'option d'achat, le bien est intégré à l'actif pour sa valeur résiduelle.

Un bien est inscrit à l'actif pour son coût historique, c'est-à-dire le coût d'acquisition ou le coût réel de production du bien augmenté, le cas échéant, du montant des adjonctions qui y ont été apportées. Pour permettre d'en effectuer le suivi jusqu'à leur sortie de l'actif, les biens meubles et immeubles acquis sont consignés sous un numéro d'inventaire rappelé lors des mouvements patrimoniaux les affectant.

Les modalités pratiques d'attribution de numéro d'inventaire sont exposées dans le développement relatif aux opérations de fin d'exercice (titre 3, chapitre 6, § 2.1. « Dispositions applicables au suivi des immobilisations » du présent Tome).

1.2.1.1. Acquisitions à titre onéreux

☞ *Acquisition des immobilisations achevées*

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût d'acquisition, ce coût étant déterminé par l'addition du prix d'achat, figurant dans l'acte, et des frais accessoires.

Les frais accessoires sont des charges directement ou indirectement liées à l'acquisition. Il s'agit des droits de douane à l'importation, de la T.V.A. non récupérable par l'établissement ainsi que des frais de transport, d'installation et de montage nécessaires à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation. Les honoraires de notaire exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble sont imputés au même compte que le principal, de même que les droits d'enregistrement avec lesquels ils sont englobés.

En revanche, les autres honoraires et commissions, notamment ceux dus à des intermédiaires, constituent des charges de fonctionnement.

Lors de l'émission d'un mandat relatif à l'acquisition d'un bien meuble ou immeuble, la subdivision concernée du compte 21 est débitée par le crédit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

☞ *Acquisition d'immobilisations en cours*

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 203 « Frais d'études, de recherche et de développement » 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 sont imputés au compte 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles » ou 238 « Avances versés 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 l'établissement 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 l'agent comptable qui débite le compte 4047 par le crédit du compte du Trésor.

En cas de non libération de la retenue de garantie en raison de malfaçons, le compte 23 « Immobilisations en cours » est crédité par le débit du compte 4047 ; la valeur de l'immobilisation est ainsi réduite à due concurrence. Si des travaux sont effectués pour remédier aux malfaçons, ils s'imputent au compte 23.

☞ *Modalités particulières d'acquisition*

- acquisition avec clause de réserve de propriété

Les immobilisations, objet de cette clause, doivent figurer au bilan de l'acquéreur dès la date de leur remise matérielle, bien que le transfert de propriété en soit suspendu jusqu'au paiement du prix.

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

- acquisition contre versement de rentes viagères

L'entrée du bien dans l'actif de l'acquéreur (débirentier) est comptabilisée au prix stipulé dans l'acte. La subdivision intéressée du compte 21 est débitée de ce montant par le crédit du compte 1687 « Autres dettes».

Le paiement de la rente s'impute au débit du compte 1687. 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 arrérages versés ultérieurement constituent des charges exceptionnelles.

- acquisition en l'état futur d'achèvement

Le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les constructions à venir deviennent la propriété de l'acquéreur, qui est tenu d'en payer le prix, au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Les sommes versées en contrepartie des travaux effectués sont enregistrées au compte 2313 « Constructions en cours ».

La différence entre le prix convenu dans l'acte et le montant des versements imputés au compte 2313 est suivie, en comptabilité hors bilan, à la fois en engagement donné (8018) et en engagement reçu (802).

- 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.

Pendant la période couverte par le contrat, le bien ne peut figurer à l'actif de l'établissement puisqu'il n'en est pas propriétaire.

Les redevances versées sont enregistrées à la subdivision concernée du compte 612 « Redevances de crédit-bail ». Lors de la levée d'option par l'acquéreur, le bien est porté à l'actif pour son coût d'acquisition, égal au prix contractuel de cession. S'il s'agit d'un bien amortissable, il est alors amorti sur la durée probable de son utilisation à la date de levée d'option.

☞ *Travaux en régie* : les travaux faits par le centre pour lui-même

Les immobilisations créées par un centre sont comptabilisées à leur coût de production qui correspond au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes de production (matériel et outillage acquis ou loués, frais de personnel, etc.) à l'exclusion des frais financiers et des frais d'administration générale (circulaire NOR/INT/B/94/00257C du 23 septembre 1994).

La production d'immobilisation donne lieu à une opération d'ordre budgétaire : un mandat destiné à intégrer les travaux en section d'investissement et un titre destiné à neutraliser les charges constatées durant l'exercice à la section de fonctionnement, sont simultanément émis.

Ainsi, au vu du mandat appuyé des pièces justificatives prévues par le décret n° 83.16 du 21 janvier 1983 modifié et du titre correspondant, l'agent comptable débite, soit les subdivisions intéressées du compte 231 ou 232, soit celles du compte 20 « Immobilisations incorporelles » ou 21 « Immobilisations corporelles » si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire, par le crédit 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.

1.2.1.2. Acquisitions à titre gratuit

☞ *Subventions reçues en nature*

La réception d'immobilisations ne procédant pas d'une dotation ou d'un apport constitue une subvention en nature. Elle est intégrée à l'actif du bénéficiaire par le crédit de la subdivision intéressée, soit du compte 131 si l'immobilisation reçue est amortie, soit du compte 132 ou 138, dans le cas contraire.

1.2.2. Différents modes de sortie des immobilisations non financières

Quel que soit le mode de sortie d'un bien du patrimoine, l'immobilisation est toujours enregistrée en comptabilité pour la valeur nette comptable de ce bien; la valeur nette comptable est égale à la valeur historique, c'est-à-dire au prix d'acquisition ou de production du bien, augmenté des adjonctions et déduction faite des amortissements éventuellement constatés.

1.2.2.1. Cessions à titre onéreux

Après réintégration des amortissements, constatée par opération d'ordre non budgétaire, au débit du compte 28 par le crédit du compte 21, la valeur nette comptable est constatée au débit du compte 675 "Valeur comptable des immobilisations cédées" par le crédit du compte 21. Cette dernière écriture est une opération d'ordre budgétaire.

Le produit de la cession des immobilisations est enregistré au crédit du compte 775, "Produits des cessions d'immobilisations".

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

Les cessions à titre gratuit ou au euro symbolique s'analysent comme des subventions d'équipement versées et s'imputent au compte 6741 "Subventions ou dotations d'équipement en nature".

Si le centre choisit de retenir un prix de cession très inférieur à la valeur du bien, cette décision pourrait 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. Toutefois, une telle cession n'est pas contraire au principe d'égalité ci-dessus énoncé lorsque la cession est justifiée par des motifs d'intérêt général et comporte des contreparties suffisantes (Conseil d'Etat, 3 novembre 1997, commune de Fougeraies).

1.2.2.3. Immobilisations sinistrées

En cas de destruction totale ou de vol d'une immobilisation, celle-ci doit être sortie de l'actif, durant l'exercice où est intervenu le sinistre, dans les conditions prévues pour les cessions.

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

Lorsqu'il existe un décalage entre la fixation de l'indemnité et le montant du sinistre, le produit fait l'objet d'un rattachement à l'exercice, soit sur la base du contrat d'indemnité, soit dans les conditions générales d'évaluation des produits à recevoir.

Lorsque l'immobilisation sinistrée fait l'objet d'une destruction *partielle*, l'indemnité d'assurance constitue une charge incombant à des tiers ; le titre de recettes correspondant est comptabilisé au crédit du compte 7911 par le débit du compte de débiteur concerné. Les frais de réparation sont compris dans les charges de fonctionnement courant. Toutefois, si une partie des frais constitue une source d'amélioration prolongeant la durée d'utilisation du bien, ces frais sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 231.

1.2.2.4. Immobilisations réformées

En cas de réforme, le bien est sorti de l'actif, après réintégration des amortissements, pour sa valeur nette comptable.

1.2.3. Différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers

Depuis son entrée dans le patrimoine par voie d'acquisition, de dotation ou de subvention en nature jusqu'à sa sortie de ce même patrimoine, un bien peut se trouver dans diverses situations patrimoniales où il demeure la propriété du centre mais est utilisé par un tiers. Tel est le cas des biens mis en location, des immeubles faisant l'objet d'un crédit-bail ou d'une location-vente, des biens mis à disposition ou affectés à d'autres organismes publics.

1.2.3.1. Location

Le centre 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.

Le centre supporte les charges afférentes au bien, à sa conservation, à son entretien : taxes foncières s'il y a lieu, entretien et amortissement s'il s'agit des immeubles productifs de revenus non affectés à un service public à caractère administratif.

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.

1.2.3.2. Location-vente

La location-vente est une convention consistant à prévoir qu'à l'expiration d'un contrat de louage de chose, la propriété du bien sera transférée au locataire. Elle est régie par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière.

L'exécution du contrat se déroule en deux phases.

☞ *La première phase* débute à la délivrance des biens, qui ne s'accompagne pas d'un transfert de propriété. Le bien reste donc inscrit à l'actif.

Le vendeur s'engage envers l'accédant à lui transférer, par manifestation ultérieure de sa volonté (exprimée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception) et après une période de jouissance à titre onéreux, la propriété de tout ou partie d'un immeuble moyennant le paiement fractionné ou différé du prix de vente et le versement d'une redevance jusqu'à la date de levée de l'option.

Le contrat doit notamment préciser le prix de vente du bien, les modalités de paiement ainsi que, le cas échéant, la faculté pour l'accédant de payer par anticipation tout ou partie du prix et les modalités de révision de celui-ci, s'il est révisable. Cette révision ne porte que sur la fraction du prix restant due après chaque versement, lorsque le prix est fractionné. Il doit également mentionner l'intention de l'accédant de payer le prix, et indiquer la date d'entrée en jouissance et le délai dans lequel l'accédant devra exercer la faculté qui lui est reconnue d'acquérir la propriété ainsi que les modalités d'imputation de la redevance sur le prix.

Si le paiement du prix est fractionné, une partie de la redevance correspond à ce fractionnement, dans les conditions prévues au contrat. Cette partie de la redevance s'inscrit au compte 167 « Emprunts et dettes assorties de conditions particulières ».

Elle s'impute sur le prix de cession à l'échéance fixée par le contrat. A défaut, ou en cas de résiliation, elle fait l'objet d'un reversement au locataire.

La redevance est la contrepartie du droit personnel de l'accédant au transfert de la propriété du bien, sous réserve des développements ci-dessus, et du droit qu'il détient à la jouissance du bien.

La redevance, pour la partie ne correspondant pas au paiement fractionné du prix, représente donc un loyer enregistré au compte 752 « Revenus des immeubles ».

A compter de la délivrance des biens, et jusqu'à la date de levée de l'option, la location-vente a donc le caractère d'un louage de chose.

☞ *La seconde phase* de l'exécution du contrat correspond à la vente, qui concrétise le transfert de propriété.

Trois mois avant le terme prévu pour la levée de l'option, le vendeur doit, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, mettre l'accédant en demeure d'exercer, dans le délai convenu, la faculté qui lui est reconnue d'acquérir la propriété faisant l'objet du contrat.

Le transfert de propriété est constaté par acte authentique.

L'accédant est tenu de prendre les lieux dans l'état où ils se trouvent lors du transfert de propriété, sans préjudice, le cas échéant, du droit de mettre en oeuvre les garanties liées à la construction de l'immeuble.

Si le paiement du prix a été différé, il a lieu lors du transfert de propriété, pour le montant convenu au contrat. Un titre de recettes est émis au compte 775 « Produit des cessions d'immobilisations ».

Après réintégration des amortissements pratiqués, le bien est sorti de l'actif pour sa valeur nette comptable en débitant le compte 675 par le crédit du compte 21.

Si en revanche, le prix de vente a été réglé par fractions, le montant de la redevance encaissé à ce titre s'impute sur le prix total fixé par le contrat. Le compte 167 « Emprunts et dettes assorties de conditions particulières » 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 d'immobilisation 21. Cette écriture est une opération d'ordre budgétaire effectuée dans les conditions décrites ci-dessus.

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 ses lieu et place au titre de la gestion.

Le vendeur doit restituer à l'accédant les sommes versées par ce dernier correspondant à la fraction de la redevance imputable sur le prix de l'immeuble. Lorsque le prix de vente est révisable, ces sommes sont révisées dans les mêmes conditions. Elles doivent être restituées dans un délai maximum de trois mois à compter du départ de l'occupant déduction faite, le cas échéant, des sommes restant dues au vendeur.

Lorsque le contrat est résilié pour inexécution par l'accédant de ses obligations, le vendeur peut obtenir une indemnité qui ne peut dépasser 2 % du prix de l'immeuble, objet du contrat.

Lorsque, du fait de l'accédant, le transfert de propriété n'a pas lieu au terme convenu, le vendeur peut obtenir une indemnité qui ne peut dépasser 1 % du prix de l'immeuble, objet du contrat. Sous certaines conditions, cette indemnité peut être portée à 3 % lorsque l'immeuble est achevé depuis moins de cinq ans. Le contrat de location vente doit prévoir les modalités de calcul de ces indemnités.

Le recours 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 centre, 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 le centre 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'acquérir 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 l'établissement. Comme tout loyer, cette redevance doit être justifiée par les charges que le centre supporte au titre du bien, notamment l'amortissement (s'il s'agit d'un immeuble productif de revenu). La logique du dispositif voudrait que la redevance soit fixée à un niveau suffisant pour couvrir ces charges, tandis que le prix de vente du bien, correspond au minimum à la valeur nette comptable du bien au terme du contrat, déduction faite des amortissements pratiqués.

Il est cependant rappelé qu'un prix de vente excessivement modique ou symbolique pourrait être considéré comme n'ayant pas un caractère sérieux ou, s'il répond à l'intention libérale du vendeur, comme une donation directe.

Le crédit-bail demeure régi par la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 modifiée relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail. Dans la définition qu'elle donne du crédit-bail, la loi n'envisage comme organismes crédit-bailleurs que les seules entreprises. L'article 3 de la loi
n° 84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit assimile par ailleurs les opérations de crédit-bail à des opérations de crédit et, par voie de conséquence, à des opérations de banque. Or, l'article 10 de la même loi interdit à toute personne autre qu'un établissement de crédit d'effectuer de telles opérations à titre habituel, le caractère habituel se trouvant rempli, selon la jurisprudence, par la réalisation de deux opérations.

Il résulte de la combinaison de ces textes que les centres de gestion ne sont pas habilités à consentir des locations d'immeubles sous forme de crédit-bail *à titre habituel*. Ils peuvent éventuellement recourir à la location-vente pour les biens de leur domaine privé, sous réserve du respect des dispositions et des commentaires ci-dessus.

1.2.3.3. Construction sur sol d'autrui

☞ *Dispositions générales*

Conformément à l'article 552 du code civil, « la propriété du sol emporte la propriété du dessus et du dessous » ; le propriétaire du sol est considéré comme propriétaire des constructions effectuées par son locataire.

Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour de Cassation, l'accession n'a lieu, sauf stipulation contraire, qu'à l'expiration du contrat de bail. Ainsi, le locataire reste propriétaire des constructions qu'il a édifiées, tant que dure le bail ; il perd, en revanche, ce droit de propriété à l'expiration du bail lorsque joue la clause d'accession.

La règle édictée ci-dessus est simplement supplétive et les parties sont en droit de décider que l'accession du propriétaire du terrain joue dès l'édification des constructions.

☞ *Dispositions budgétaires et comptables*

Lorsque les effets de l'accession sont reportés à la fin du bail, seul le terrain figure à l'actif du bailleur pendant la durée du bail. Les constructions des adjonctions et aménagements réalisées par le locataire pendant la durée du bail sont également immobilisés à son actif au compte 214.

A l'expiration du bail, le locataire doit sortir de l'actif les immobilisations concernées. Dans ces conditions, il est fortement recommandé de procéder à l'amortissement de ces biens.

Pour le propriétaire, la différence entre la valeur vénale du bien intégré à son patrimoine et le montant de l'indemnisation éventuelle constitue un produit exceptionnel ou une subvention reçue.

Les constructions sur sol d'autrui ne doivent pas être confondues avec les installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont l'établissement est locataire et qui sont enregistrés au compte 2181.

1.3. Cas particuliers

1.3.1. 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, 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.

1.3.2. 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, dations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »[9] (1) ou à la valeur à dire d'expert ;

— les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique ;

— pour les biens faisant partie du patrimoine de l'entité qui sont déjà comptabilisés, il n'y a pas de remise en cause des valeurs d'entrée retenues et pas de modification des valeurs d'entrée déjà enregistrées.

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

— lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée ;

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

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

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

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

— les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent » ;

— les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des biens historiques et culturels. Ces dépenses doivent être comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composants distincts du bien « sous-jacent » ;

— les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

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.

À 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.

[9] Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

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

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

L'équipement défini au contrat est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'établissement lorsqu'il est contrôlé par celui-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

2.1. Les participations

Cette catégorie d'immobilisations est constituée par certaines créances et certains titres.
L'article L.2253-1 du C.G.C.T. pose l'interdiction, pour les collectivités locales, de participer au capital des sociétés commerciales et de tout autre organisme à but lucratif n'ayant pas pour objet d'exploiter les services communaux ou des activités d'intérêt général, sauf autorisation expresse par décret en Conseil d'Etat. Le compte 26 et ses subdivisions sont donc ouverts pour mémoire.

2.2. Les autres immobilisations financières

Il s'agit des placements effectués le cas échéant par le centre, des prêts éventuellement accordés et des dépôts et cautionnement versés (voir commentaires de fonctionnement des comptes).

CHAPITRE 6
OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Ce sont des opérations qui ne se traduisent, ni par un encaissement, ni par un décaissement, mais qui ont généralement une incidence budgétaire. Certaines d'entre elles modifient l'équilibre global ou l'équilibre par section du budget. D'autres, au contraire, sont sans incidence sur cet équilibre, soit parce qu'elles se traduisent par des mouvements à l'intérieur d'une même section, soit encore parce qu'il s'agit d'opérations de simple régularisation comptable qui sont enregistrées dans la seule comptabilité générale tenue par l'agent comptable. Il s'agit, dans ce dernier cas, d'opérations d'ordre non budgétaires qui ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats mais qui sont toutefois, dans certains cas, initiées par l'ordonnateur (Cf. titre 3, 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, inscrites au budget primitif, les éventuels ajustements figurant 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 l'établissement de les répartir sur plusieurs exercices.

1.1. RATTACHEMENT DES CHARGES ET PRODUITS

1.1.1. Principes

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice qu'ils concernent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices. Il vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges et les produits qui s'y rapportent, et ceux là seulement.

La procédure de rattachement consiste à intégrer dans le résultat annuel toutes les charges correspondant à des services faits et tous les produits correspondant à des droits acquis au cours de l'exercice considéré qui n'ont pu être comptabilisés en raison, notamment pour les dépenses, de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le rattachement ne vise que la seule section de fonctionnement afin de dégager le résultat comptable de l'exercice. En revanche, il ne concerne pas la section d'investissement qui peut faire apparaître des restes à réaliser, correspondant aux dépenses d'investissement engagées non mandatées et aux recettes d'investissement certaines à réaliser.

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.

Enfin, le rattachement des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits au budget.

1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable

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.

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 consistant à passer une écriture inverse à celle qui avait été comptabilisée lors du rattachement.

☞ A l'exception des Intérêts Courus Non Échus (I.C.N.E.), les comptes de classe 6 sont crédités par le débit des comptes de charges à rattacher et les comptes de classe 7 débités par le crédit des comptes de produits à recevoir.

Au plan budgétaire, les crédits nécessaires à l'enregistrement des charges ayant déjà été consommés lors du rattachement, l'opération de contrepassation 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 4.

Le rattachement des produits et des charges à l'exercice apparaît au budget, dans les crédits de l'exercice et au compte administratif dans les réalisations de l'exercice.

Ne doivent figurer au compte administratif que le solde des comptes de charges, c'est-à-dire le montant total des mandatements, après déduction des contrepassations et annulations et le solde des comptes de produits, c'est-à-dire le montant total des titres émis, après déduction des contrepassations et des annulations. Par contre, le compte de gestion indique le montant des émissions brutes, le montant des annulations et le montant des émissions nettes (voir titre 4, chapitre 2 du présent Tome).

En fin d'exercice, les comptes de charges ne peuvent présenter un solde créditeur, ni les comptes de produits un solde débiteur.

Si le montant contrepassé n'a pas été suivi d'un paiement ou d'un encaissement au cours de l'exercice suivant, il y a lieu de procéder à un nouveau rattachement.

Un état des produits et des charges rattachés à l'exercice précédent, établi et émargé par l'ordonnateur, des mises en recouvrement et des mises en paiement intervenues durant l'exercice est transmis par l'ordonnateur à l'agent comptable qui le joint à son compte de gestion.

☞ S'agissant des Intérêts Courus Non Échus, l'écriture de contrepassation est une écriture d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif en dépenses au compte 1688 et en recettes, au compte 6611 (cf. §1.1.3.2.).

1.1.3. Charges à payer

1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)

☞ *Rattachement des charges à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour un mandatement collectif.

Ainsi, à la clôture de l'exercice, les dépenses de fonctionnement régulièrement engagées mais non mandatées et correspondant à un service fait avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un mandat récapitulatif sur les comptes de classe 6 intéressés.

Chaque mandat, établi au nom de l'agent comptable, est accompagné d'un état des dépenses engagées non mandatées indiquant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque opération, la nature de la dépense, la date du service fait, le montant du rattachement et la désignation du créancier.

A réception des mandats qui lui sont adressés par l'ordonnateur, l'agent 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 l'établissement, le compte par nature de la classe 6 par le crédit de l'un des comptes 408, 4282, 4286, 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 à l'agent 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.

L'agent 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 contrepassation est débité par le crédit du compte de charges à rattacher.

Si, exceptionnellement, le compte de classe 6 présentait un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer

Les fruits civils s'acquérant jour par jour (article 586 du code civil), les opérations de rattachement des charges doivent faire ressortir les Intérêts Courus Non Échus (I.C.N.E.) qui sont rattachés aux dettes dont ils proviennent.

Seuls les intérêts des emprunts conclus après la mise en place de la présente instruction M832 sont obligatoirement concernés par la procédure.

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus donne lieu à émission d'un mandat récapitulatif (cf. 1.1.3.1) imputé à l'article budgétaire et à la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts ». Parallèlement, un titre récapitulatif appuyé d'un état éventuellement établi par l'organisme prêteur et faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus, est émis sur l'article budgétaire 1688 « Intérêts courus ».

Après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable des opérations, l'agent comptable enregistre le mandat et le titre dans sa comptabilité budgétaire et débite dans la comptabilité générale le compte 6611 par le crédit du compte 1688.

Le rattachement des I.C.N.E. à l'exercice est un élément de la sincérité du budget. Il est inscrit au budget primitif de l'exercice, complété le cas échéant par décision modificative en cours d'exercice.

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

La procédure utilisée est identique à celle qui a été exposée ci-dessus pour les autres charges.

Toutefois, les intérêts rattachés à un exercice, mais *non à échoir au cours de l'exercice suivant*, ne donnent pas lieu à contrepassation ; ils demeurent inscrits au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement.

Un mandat et un titre de recettes sont émis sur les articles budgétaires de recettes et de dépenses mouvementés à la clôture de l'exercice précédent.

Au vu du mandat imputé au compte 1688 et du titre de recettes sur le compte 661, appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, l'agent comptable débite le compte 1688 par le crédit du compte 6611. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif.

A l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 661.

1.1.4. Produits à recevoir

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

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

La procédure retenue est semblable à celle existant pour les titres collectifs. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les recettes de fonctionnement non mises en recouvrement et correspondant à des prestations effectuées avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un titre récapitulatif.

Chaque titre, établi au nom de l'agent comptable, est accompagné d'un état des recettes à rattacher comportant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque opération, la nature de la recette, la date des droits acquis, le montant du rattachement et la désignation du débiteur.

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

☞ *Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant (N + 1)*

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 à l'agent comptable qui l'enregistre dans la comptabilité budgétaire. Dans la comptabilité générale, le compte de rattachement est crédité par le débit des comptes de classe 7.

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

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

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à émission d'un titre imputé à l'article budgétaire concerné et à la subdivision intéressée du compte 76 « Produits financiers ». Parallèlement, un mandat est émis au compte 2768 « Intérêts courus ».

Au vu de ce titre et de ce mandat, le comptable crédite la subdivision intéressée du compte 76 par le débit du compte 2768.

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

A la réouverture des comptes, un titre d'annulation et un titre de recettes imputés aux articles budgétaires initialement mouvementés, sont émis par l'ordonnateur respectivement sur le
compte 76 et sur le compte 2768. L'agent comptable débite la subdivision intéressée du compte 76 et crédite le compte 2768.

A l'échéance, la totalité des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 76.

1.2. CHARGES ET PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Parallèlement au rattachement des charges et des produits tel qu'il vient d'être décrit sont exclus du résultat annuel les charges et les produits constatés d'avance qui ont donné lieu à émission d'un mandat de paiement ou d'un titre de recettes mais qui se rapportent partiellement ou totalement à l'exercice suivant.

1.2.1 Charges constatées d'avance

A la clôture de l'exercice, les charges constatées d'avance donnent lieu à émission d'un mandat d'annulation ou de réduction sur l'article et sur le compte de classe 6 initialement mouvementés. Dans la comptabilité de l'agent comptable, le compte de classe 6 est crédité par débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur établit un nouveau mandat correspondant à la dépense se rapportant à l'exercice N + 1.

Au vu de ce mandat, l'agent comptable débite le compte de classe 6 concerné par le crédit du compte 486.

1.2.2 Produits constatés d'avance

Les produits comptabilisés d'avance sont traités de façon identique mais en sens inverse.

A la clôture de l'exercice, ils donnent lieu à un titre d'annulation ou de réduction sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 initialement mouvementés. Dans la comptabilité de l'agent comptable, le compte de classe 7 est débité par crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur émet un nouveau titre de recettes correspondant à la recette se rapportant à l'exercice N + 1.

Au vu de ce titre, l'agent comptable crédite le compte de classe 7 concerné par le débit du compte 487.

1.3. Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices

La décision du conseil d'administration d'étaler une charge sur plusieurs exercices dans les conditions prévues au titre 2, chapitre 2 de la présente instruction (voir commentaires du compte 481) suppose que les crédits nécessaires à l'étalement soient prévus au budget. A la clôture de l'exercice, l'étalement donne lieu à émission d'un mandat, à la section d'investissement, à la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir » et d'un titre de recettes en fonctionnement, à l'une des subdivisions du compte 79 « Transferts de charges » (opération d'ordre budgétaire).

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

Corrélativement, un mandat et un titre de recettes sont respectivement émis sur les subdivisons 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 le conseil d'administration, la durée retenue pour l'étalement dans les limites fixées par la présente instruction et le montant de l'amortissement de l'exercice.

2. OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

2.1. DISPOSITIONS APPLICABLES AU SUIVI DES IMMOBILISATIONS

La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification, et à l'agent comptable chargé de leur enregistrement et de leur suivi à l'actif du bilan.

Les dispositions ci-après concernent tant les immobilisations dont le centre est propriétaire que celles dont il est affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997, qui décrit les modalités pratiques du recensement et du suivi des immobilisations tant à l'inventaire de l'ordonnateur qu'à l'état de l'actif du receveur municipal pour les communes, s'appliquera en ce qui concerne les centres de gestion.

2.1.1. Attribution d'un numéro d'inventaire

Lors de l'acquisition d'une immobilisation, un numéro d'inventaire lui est attribué par l'ordonnateur; ce numéro est rappelé à chaque mouvement patrimonial affectant l'immobilisation en cause, y compris la constatation des amortissements et, le cas échéant, les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif.

2.1.1.1. Biens individualisables

Chaque bien individualisable, tels les bâtiments, les installations, agencements et aménagements, les véhicules ainsi que certains mobiliers et matériels, est affecté d'un numéro d'inventaire spécifique.

Par extension, les immobilisations incorporelles (brevets, licences, ...) et les immobilisations financières (titre de participation, titre immobilisé, prêt ...) sont également affectées d'un numéro d'inventaire spécifique.

2.1.1.2. Biens acquis par lot

Pour les biens acquis par lot, un seul numéro d'inventaire est attribué pour le lot.

Un lot est défini comme une catégorie homogène de biens :

- dont le suivi individualisé ne présente pas d'intérêt,
- ayant, à la fois, une même durée d'amortissement et une même imputation comptable,
- acquis par le biais d'une commande unique (y compris faisant l'objet de plusieurs factures sous un même mandat).

S'il existe des lots comprenant des biens de même nature et répertoriés sous des numéros d'inventaire différents, la sortie de ces biens de l'inventaire et du fichier des immobilisations s'effectue soit selon la méthode dite du « premier entré, premier sorti », soit selon la méthode dite du coût moyen pondéré.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 définit la procédure de suivi à l'inventaire et à l'état de l'actif des biens acquis par lot et précise notamment les modalités de calcul en cas de cession partielle.

2.1.1.3. Biens de faible valeur

Les biens de faible valeur, c'est-à-dire ceux d'un montant unitaire inférieur à un seuil fixé par le conseil d'administration, *de même nature et acquis au cours d'un même exercice*, sont amortis sur un an et peuvent être affectés d'un même numéro d'inventaire. Par mesure de simplification et sauf décision contraire de l'ordonnateur, ces biens sont sortis de l'actif dès qu'ils ont été intégralement amortis, c'est-à-dire au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur acquisition.

2.1.1.4. Fonds documentaires

Les acquisitions de livres, d'encyclopédies, de disques et de cassettes qui constituent un fonds documentaire lors de la création d'une bibliothèque ou de son extension et qui peuvent, de ce fait, être considérées comme une opération d'investissement au même titre que les autres équipements nécessaires au fonctionnement de la bibliothèque, sont traitées comme les lots et consignés sous un seul numéro d'inventaire.

De telles immobilisations corporelles constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixe si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement. *Ces immobilisations ne font pas l'objet d'amortissement, sous réserve que les dépenses relatives à leur renouvellement soient imputées à la section de fonctionnement du budget*.

2.1.2. Travaux en cours

Les travaux en cours sont affectés d'un numéro d'identification en vue de faciliter leur intégration définitive dans le patrimoine de l'établissement. Il est recommandé aux ordonnateurs de reprendre, comme numéro d'inventaire, après l'achèvement des travaux, le numéro d'identification précédemment attribué (voir la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 précitée).

2.1.3. Transmission des informations relatives aux mouvements patrimoniaux

Les informations relatives aux entrées et aux sorties de biens du patrimoine (cession, destruction, réforme, affectation, mise à disposition, etc.) sont régulièrement transmises par l'ordonnateur à l'agent comptable selon une périodicité telle qu'elle leur permette, d'une part, de procéder aux ajustements budgétaires et comptables nécessaires et d'autre part, de s'assurer de la concordance des données qu'ils détiennent sur le patrimoine communal. Cette périodicité est librement déterminée par l'ordonnateur et peut être conjointement établie avec l'agent comptable.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 préconise des échanges d'informations patrimoniales infra-annuelles, voire au fur et à mesure des acquisitions et des cessions d'immobilisations, entre l'ordonnateur et l'agent comptable.

Cette transmission d'informations patrimoniales peut s'effectuer soit informatiquement (utilisation du protocole Indigo Inventaire), soit sur la base d'un support papier.

En tout état de cause un *état récapitulatif des entrées et des sorties d'immobilisations* est établi en *fin d'exercice*.

Cet état récapitulatif des entrées et des sorties d'immobilisations, accompagné d'un état annexe des amortissements et/ou des provisions constatés, doit reprendre, dans l'ordre croissant des comptes du plan de comptes par nature, l'ensemble des informations patrimoniales contenues dans les fiches individuelles décrites ci-après.

Pour des raisons pratiques de recensement dans l'inventaire de l'ordonnateur et d'intégration à l'état de l'actif de l'agent comptable, il est vivement conseillé aux établissements non informatisés de joindre aux mandats et aux titres de recettes des fiches individuelles relatives aux entrées et aux sorties d'immobilisations.

Il convient de souligner que ces fiches ne sont pas des pièces justificatives de la dépense (ou de la recette) à produire obligatoirement aux mandats de paiement et aux titres de recettes.

Ces fiches font apparaître pour chaque bien ou pour chaque lot :

☞ *pour les entrées* :

- l'exercice budgétaire d'acquisition ;
- le numéro d'inventaire ;
- les renseignements divers relatifs à l'immobilisation ;
- la date d'acquisition ou d'entrée du bien dans le patrimoine ;
- le type de bien ;
- le compte par nature utilisé ;
- le cas échéant, le compte d'imputation définitive pour les travaux en cours ;
- s'il s'agit d'un faisant l'objet d'un amortissement, le type d'amortissement (linéaire ou autres) et la durée d'amortissement ;
- le numéro de bordereau, le numéro de mandat et éventuellement le numéro d'ordre ;
- le montant de l'acquisition ou valeur d'origine de l'immobilisation.

A titre indicatif, un modèle de fiche pour les immobilisations acquises à compter du 1er janvier 1997 et reprenant les informations patrimoniales à transmettre à l'agent comptable est joint en annexe n° 14 de la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/9700186/C du 7 novembre 1997 précitée.

☞ *pour les sorties :*

- l'exercice budgétaire de sortie de l'immobilisation ;
- le numéro d'inventaire ;
- le compte par nature ;
- le numéro du bordereau, le numéro du titre (et éventuellement le numéro d'ordre) émis sur la subdivision intéressée du compte de la classe 2 pour la valeur nette comptable de l'immobilisation ;
- la date de cession ou de sortie du bien du patrimoine ;
- les renseignements divers relatifs à l'immobilisation ;
- la valeur nette comptable de l'immobilisation sortie du patrimoine de l'établissement ;

- le prix de cession de l'immobilisation enregistré au compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations », en cas de cession à titre onéreux. Cette information est à transmettre uniquement sur les états papiers et ne fait l'objet d'aucun traitement pour l'intégration à l'état de l'actif : cette information n'a donc pas à être transmise par voie informatique, via le protocole INDIGO-INVENTAIRE.

A titre indicatif, un modèle de fiche pour ces sorties d'immobilisations du patrimoine de la collectivité et reprenant les informations patrimoniales à transmettre à l'agent comptable est joint en annexe 15 de la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/9700186/C du
7 novembre 1997 précitée.

L'état récapitulatif des entrées et sorties d'immobilisation, établi en triple exemplaire, est transmis par l'ordonnateur à l'agent comptable qui le vise après vérification et en renvoie deux exemplaires à l'ordonnateur. Ce dernier joint l'un des exemplaires au compte administratif et l'autre, à l'appui des opérations d'ordre budgétaires constatées à l'occasion des cessions.

Par mesure de simplification, un seul mandat et un seul titre peuvent être émis sur les comptes 675 et 21... pour la constatation de la valeur comptable de l'ensemble des biens sortis du patrimoine, sous réserve de l'ouverture des crédits nécessaires au budget.

Enfin, un état des opérations d'ordre non budgétaires doit notamment permettre, d'un point de vue patrimonial, l'apurement de certains comptes d'immobilisations ou le passage d'un compte d'immobilisation à un autre compte d'immobilisation.

Cet état doit mentionner le numéro d'inventaire de l'immobilisation concernée (exemple des réintégrations d'amortissement lors d'une sortie d'immobilisation) et le montant de l'opération.

Cet état des opérations d'ordre non budgétaires relatives aux immobilisations doit être visé *conjointement* par l'ordonnateur et l'agent comptable, à l'exception des opérations d'ordre non budgétaires relatives aux intégrations des travaux en cours aux comptes définitifs d'immobilisations.

En effet, une récapitulation, par numéro d'identification, des immobilisations en cours et des travaux terminés est produite à l'agent comptable afin qu'il puisse intégrer, au vu des informations qui lui sont données par l'ordonnateur, ces travaux aux comptes d'imputation définitive d'immobilisation concernés.

Ces informations patrimoniales ne peuvent être transmises par voie informatique, mais uniquement par support papier.

L'ensemble des opérations d'ordre non budgétaires est décrite en annexe 17 de la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/9700186/C du 7 novembre 1997 précitée.

2.2. CONSTATATION DES AMORTISSEMENTS

La constatation de l'amortissement des immobilisations constitue une opération d'ordre budgétaire se traduisant à la fois par une dépense de fonctionnement (la dotation), imputée au compte 6811, et par une recette d'investissement (l'amortissement), imputée à la subdivision intéressée du compte 28.

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

L'amortissement portant sur les biens acquis au cours d'exercices précédents, les crédits figurent, généralement, au budget primitif même si l'opération correspondante n'est enregistrée qu'en fin d'exercice.

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

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

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

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

3. OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS

Le provisionnement constitue l'une des applications du principe de prudence contenu dans le plan comptable général ; il s'agit d'une technique comptable qui permet de constater une dépréciation ou un risque, ou bien encore d'étaler une charge. Les provisions constituent une opération d'ordre budgétaire comprenant à la fois une dépense de fonctionnement (la dotation) et une recette d'investissement de même montant (la provision) inscrites au budget primitif ou lorsque la provision concerne un nouveau risque, dès la plus proche décision modificative suivant la connaissance ou l'évaluation du risque.

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 l'établissement à un moment donné. Ce principe conduit à réajuster les provisions au fur et à mesure de la variation des risques.

Emploi de la provision :

Lorsque le risque ou la dépréciation survient, ou lorsque les travaux ayant motivé la constitution d'une provision pour grosses réparations sont réalisés, la provision est reprise au compte de résultat par une opération d'ordre budgétaire (dépense aux comptes 15, 29, 39 à l'exception du compte 392, 49 ou 59 et recette au compte 78).

Dans l'attente de leur reprise au compte de résultat, les centres de gestion peuvent utiliser librement les provisions inscrites en recettes d'investissement pour financer de manière indifférenciée les dépenses de la section d'investissement; de cette façon, l'autofinancement dégagé permet de différer momentanément le recours à l'emprunt.

4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS

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 titre 2, chapitre 2, « Comptes de stocks et en-cours »).

Cette balance indique par compte :

- la valeur du stock au 1er janvier de l'exercice,
- la valeur du stock au 31 décembre de l'exercice.

Les opérations relatives aux stocks destinés à la vente sont budgétaires et donnent lieu à émission de titres et de mandats, tant sur les comptes de stocks (classe 3) que sur les comptes de variation de stocks (comptes 603, 713) dans le budget annexe du service assujetti à la T.V.A.

Les opérations relatives aux stocks destinés à être consommés sont des opérations d'ordre mixtes. Seuls les comptes de variation de stocks (c/603) font l'objet de titres ou de mandats, les comptes de classe 3 n'apparaissant pas au budget.

TITRE 4

LA TENUE DES COMPTABILITÉS

CHAPITRE 1
LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR

1. PRINCIPES

La comptabilité publique étant basée sur le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable, il y a une comptabilité de l'ordonnateur, dite comptabilité administrative, et une comptabilité du comptable.

Aucun support papier ni informatique n'est préconisé pour la tenue de la comptabilité de l'ordonnateur, mais, quelles que soient les formes retenues pour sa tenue, celle-ci doit permettre de connaître en permanence :

- les crédits ouverts en dépenses et les prévisions de recettes ;
- les crédits disponibles pour engagement ;
- les crédits disponibles pour mandatement ;
- les dépenses réalisées et les recettes réalisées ;
- l'emploi fait des recettes grevées d'affectation spéciale.

Elle doit permettre également, en fin d'exercice, d'établir dans toutes ses parties le compte administratif.

Par les renseignements qu'elle fournit à l'ordonnateur, la comptabilité administrative aide ce dernier à établir les budgets à venir.

Les différentes phases de la dépense se décomposent comme suit :

- l'engagement, défini comme l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge ;
- la liquidation, qui a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense ;
- le mandatement par lequel l'ordonnateur donne l'ordre de payer la dépense ;
- le paiement qui est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette.

Conformément au principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable posé par le décret du 29 décembre 1962, les trois premières phases relèvent de l'ordonnateur, la quatrième et dernière du comptable.

L'émission et l'encaissement des recettes comportent trois phases :

- la liquidation, qui a pour objet de déterminer le montant de la dette des redevables ;
- l'émission du titre de recettes ;
- l'encaissement.

De la même façon que pour les dépenses, les deux premières phases incombent à l'ordonnateur, la troisième au comptable.

La comptabilité de l'ordonnateur débute par la constatation de l'engagement de la dépense ; elle se poursuit par l'inscription des émissions de titres et de mandats ; elle s'achève par la confection d'états spéciaux en fin d'exercice.

2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

2.1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE

La comptabilité des engagements répond à un double objectif :

- déterminer les crédits disponibles ;
- rendre compte de l'exécution du budget.

L'article 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 dispose en effet que « l'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations, avis ou visas prévus par les lois ou règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics ».

C'est le président du centre qui est chargé de la comptabilité des dépenses engagées.

La comptabilité 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 infra au § 2.2.2.2, sur « l'établissement de l'état des restes à réaliser »).

Se rapportant à une obligation de payer qui incombe au centre de gestion, 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 en fin d'exercice a donc une double finalité :

- il arrête le montant des crédits à reprendre au budget de l'exercice suivant ;
- il arrête le montant des paiements restant à effectuer par le comptable.

Il est établi à la date du 31 décembre de l'exercice.

2.2. TENUE DE LA COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

2.2.1. Champ d'application

La comptabilité des dépenses engagées concerne l'ensemble des dépenses d'investissement et de fonctionnement.

2.2.1.1. Engagements ponctuels et provisionnels

L'engagement peut être ponctuel ou provisionnel.

En effet, dès le 1er janvier de l'exercice, certaines dépenses peuvent faire l'objet d'une estimation. Il en va ainsi pour les marchés, les contrats d'entretien et la rémunération du personnel en place.

Il n'est pas alors nécessaire d'attendre le moment du paiement effectif de la dépense pour constater l'engagement, alors que l'obligation de payer existe dès le 1er janvier.

Dans ce cas, la dépense fait l'objet d'un engagement provisionnel au début de l'exercice.

Les engagements ponctuels concernent les autres dépenses, pour lesquelles l'obligation de payer intervient en cours d'année : recrutement du personnel ou changement des conditions de rémunération, nouveaux contrats ou marchés et toutes les dépenses ponctuelles non formalisées dans un document contractuel.

2.2.1.2. Engagement juridique et engagement comptable

L'engagement se décompose en un engagement comptable et un engagement juridique.

L'engagement comptable représente la réservation des crédits à la dépense.

L'engagement juridique constate l'obligation de payer : il correspond à la définition donnée à l'article 29 du décret du 29 décembre 1962. Il se traduit par une délibération du conseil d'administration ou un acte de l'exécutif (marché, convention, bon de commande).

L'engagement comptable précède l'engagement juridique ou lui est concomitant.

2.2.2. Tenue de la comptabilité

2.2.2.1. Niveau de constatation et de suivi de l'engagement

Le budget est présenté et exécuté par le président au niveau de l'article. En conséquence, l'engagement, qui constitue la première phase de l'exécution de la dépense, est également constaté au niveau de l'article.

Le suivi de la consommation des crédits s'effectue au niveau de vote retenu par le conseil d'administration : chapitre ou article.

Ainsi, lors de la passation d'une commande de petit équipement, le président constate un engagement comptable à l'article 60632 « Fournitures de petit équipement », mais apprécie la disponibilité des crédits au niveau du chapitre 011 « Charges à caractère général », si le conseil d'administration a voté les crédits par chapitre.

2.2.2.2. Déroulement des opérations d'engagement

Le niveau de suivi est le chapitre (par nature ou par fonction) sauf si le conseil d'administration a voté le budget par article ou a spécialisé certains articles.

☞ *Première inscription*

La première inscription à effectuer est celle concernant l'ouverture de crédits au budget primitif. Elle est reportée en tête du chapitre (ou de l'article) et constitue la base initiale de suivi.

Avant le vote du budget primitif, le suivi des crédits s'effectue sur la base :

- en section de fonctionnement, du budget de l'exercice précédent ;
- en section d'investissement, de la limite du quart des crédits ouverts au budget de l'exercice précédent, non compris les crédits afférents au remboursement de la dette ;
- pour les dépenses d'investissement incluses dans une autorisation de programme, l'engagement s'effectue dans les limites de l'autorisation ouverte ;
- en ce qui concerne le remboursement de l'annuité de la dette en capital, il ne peut y avoir d'engagement nouveau au titre de l'exercice ; le président n'est autorisé qu'à mandater des dépenses déjà engagées au 1er janvier (article L. 1612-1 du code général des collectivités territoriales, 2ème alinéa).

Pour toutes les dépenses d'investissement visées aux deuxième et troisième alinéas ci-dessus, une autorisation préalable du conseil d'administration est nécessaire pour permettre à l'ordonnateur d'engager les dépenses.

Toutes les dépenses engagées avant le vote du budget dans les conditions ci-dessus, de même que les dépenses liquidées et mandatées, donnent lieu à une ouverture de crédits rétroactive au budget primitif (avant dernier alinéa de l'article L 1612-1 du code général des collectivités territoriales).

Dans le cas où la première inscription n'est pas celle des crédits ouverts, mais celle de l'engagement provisionnel ou d'un ou plusieurs engagements nouveaux, le suivi de la consommation des crédits s'apprécie dans les conditions définies à l'article L 1612-1 du code général des collectivités territoriales rappelées ci-dessus, et ce jusqu'au vote du budget primitif.

☞ *Engagement*

Dès que la décision est prise de procéder à une dépense, ou formalisée par un bon de commande, un marché ou tout autre acte de l'établissement, 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 l'établissement.

☞ *Constatation du service fait (dépenses de fonctionnement)*

Le rattachement des charges en fin d'exercice nécessite la saisie d'un élément supplémentaire : le service fait.

Il convient de relever à cet effet la date de livraison des fournitures commandées ou de réalisation des prestations demandées. Ceci concerne les dépenses du chapitre 011 "Charges à caractère général" et, le cas échéant, les charges exceptionnelles.

☞ *Mandatements*

Les mandatements sont constatés distinctement des engagements.

Si le mandatement est concomitant à l'engagement, il y a lieu de constater néanmoins l'engagement dans la série ou la codification prévue à cet effet dans la comptabilité d'engagement. L'engagement sera constaté avant le mandatement, afin de déterminer le crédit disponible.

Le suivi des crédits disponibles s'effectue à partir des engagements.

L'inscription du mandatement porte le numéro du mandat.

Si le montant du mandatement excède celui de l'engagement, un engagement complémentaire est immédiatement constaté. S'il est inférieur, l'engagement est réduit à due concurrence.

☞ *Ouverture de crédits*

Les ouvertures de crédits figurent en tête du chapitre, avec la mention du document budgétaire dont elles ressortent : budget primitif, budget supplémentaire ou décisions modificatives. Les engagements comptabilisés avant le vote du budget font l'objet d'une régularisation au budget primitif.

Les crédits ouverts dans ce document doivent au minimum couvrir ces engagements, ainsi que les engagements provisionnels.

☞ *Arrêt des inscriptions*

Il y a lieu d'arrêter les inscriptions au 31 décembre, conformément à la règle d'annualité, et ce pour chacune des deux sections.

La comptabilité des dépenses engagées peut également être arrêtée à n'importe quel moment pour effectuer le contrôle des inscriptions et déterminer les engagements non mandatés.

☞ *Rattachement des charges*

Le rattachement porte sur les dépenses engagées pour lesquelles le service a été fait sans que la facture ne soit parvenue.

Ces dépenses, récapitulées sur un état détaillé par chapitre d'imputation et rappelant le numéro et le montant de l'engagement, donnent lieu à l'émission d'un mandat (voir § 1.1 du chapitre 6 « Opérations de fin d'exercice », intitulé « Le rattachement des charges et des produits »).

☞ *Établissement de l'état des restes à réaliser*

Les restes à réaliser correspondent (Cf. § 7.2. « Les restes à réaliser » du présent titre) :

- pour les dépenses d'investissement, aux dépenses engagées non mandatées,
- pour les dépenses de fonctionnement, aux dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à service fait.

L'état est établi au 31 décembre de l'exercice. L'état des restes à réaliser, détaillé par chapitre ou article en fonction du vote du conseil d'administration, est arrêté en toutes lettres et visé par le président.

Un exemplaire est joint au compte administratif à titre de justification des restes à réaliser qui y sont inscrits ; deux exemplaires sont adressés au comptable qui retourne un exemplaire visé par lui au président, qui le joint au budget de reprise du résultat de l'exercice à titre de justification.

Les dépenses engagées non mandatées au 31 décembre, après annulation des engagements devenus sans objet, font l'objet d'un engagement provisionnel au 1er janvier de l'exercice suivant.

☞ *Production de l'état des dépenses engagées non mandatées en cours d'exercice*

Dans le cadre des procédures prévues par les articles L 1612-2, L 1612-5, L 1612-9, L 1612-14, L 1612-15, L 1612-16 et L 1612-18 du code général des collectivités territoriales, les autorités chargées du contrôle budgétaire peuvent demander la production d'états des dépenses engagées en cours d'exercice.

2.2.3. Exemples

Les tableaux ci-après exposent les modalités de tenue et de suivi de la comptabilité des dépenses engagées dans les chapitres 011 « Charges à caractère général » et 012 « Charges de personnel et frais assimilés ». Il y aurait lieu de compléter ces inscriptions par la ventilation des dépenses engagées dans les articles concernés au sein des chapitres 011 et 012.

CHAPITRE : 011 Libellé : charges à caractère général (ou article si le conseil municipal a voté par article)				**CRÉDITS OUVERTS** Pour mémoire : budget précédent : 35 000 BP date : 15/03 BS n° 1 DM n° 1				**CUMUL**			**MONTANT DES MANDATEMENTS**		
n° engagt.	Date	Nature de l'engagement	Désignation du créancier	n°BC ou marché	Montant de l'engag.	Cumul des engag.	Crédits disponibles	Date serv.fait	n° mandat	Date mandat.	Montant du mandat.	Cumul des mandats	Engagt. compl. ou rectif.
1	2/01	Engagement provisionnel contrat entretien chaudière	Entreprise La Chauffe		3 000	3 000							
2	30/1	Commande fioul	« «	1	1 500	4 500		5/2	24	21/2	1 612,18	1 612,18	n°3
3	19/2	Engagement complémentaire à l'engagement n°2	« «		113	4 613							

CHAPITRE : 011 Libellé : charges à caractère général (ou article si le conseil municipal a voté par article)				CRÉDITS OUVERTS Pour mémoire : budget précédent : 35 000 BP date : 15/03 BS n° 1 DM n° 1				CUMUL 33 000			MONTANT DES MANDATEMENTS		
n° engagt.	Date	Nature de l'engagement	Désignation du créancier	n°BC ou marché	Montant de l'engag.	Cumul des engag.	Crédits disponibles	Date serv.fait	n° mandat	Date mandat.	Montant du mandat.	Cumul des mandats	Engagt.compl. ou rectif.
4	25/3	Achats de fournitures scolaires	Librairie Lafleur	2	900	5 513	27.487	25/3	40	30/3	775,46	2487,64	n°4
5	30/3	Rectification engagement n°4	« «		- 124	5 389	27 611						
6	24/4	Petites réparations bâtiments	Entreprises Chateau	3	550	5 939	27 061	30/4	63	30/4	545,10	3 032,74	

CHAPITRE : 012	CRÉDITS OUVERTS	CUMUL	MONTANT DES MANDATEMENTS	Engt compl.

Libellé : Charges de personnel et frais assimilés (ou article si le conseil municipal a voté par article)				Pour mémoire : budget précédent : 240 000 BP Date : 15/03 260 000 DM n° 1 : 15/06 + 5 000				….....					n°
N° engagement	Date	Nature de l'engagement	Désignation du créancier	N° BC ou marché	Montant de l'engagement	Cumul des engagements	Crédits disponibles	Date service fait	n° mandat	Date mandat	Montant du mandat	Cumul mandats	
		<u>Engagements provisionnels</u>											
1	2/1		Personnel en place au 1er janvier	-	210 000	210 000			12	20/1	18 156	18 156	
									23	21/2	19 070	37 226	
									36	22/3	19 565	56 791	
									54	20/4	19 603	76 394	
									70	20/5	19 586	95 980	
									96	19/6	21 383	117 363	
									114	20/7	23 865	141 228	
									137	22/8	23 774	165 002	
									198	21/9	24 002	189 004	
									232	20/10	24 989	213 993	
									303	21/11	25 607	239 600	
									356	20/12	23 748	263 348	
2	30/6	Recrutement d'un cantonnier à temps non complet à compter du 1/7	M. Dupont		55 000	265 000	0						
	1/12	Demande temps non complet rédactrice à compter du 1/12	Mme Durand		- 1 000	264 000	1.000						

3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES

3.1. Comptabilisation des mandats

L'émission d'un mandat suppose la comptabilisation préalable de l'engagement correspondant (voir §2 « Comptabilité des dépenses engagées » du présent 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 les ajustements d'engagements nécessaires.

Par ailleurs, les mandats sont toujours imputés sur *l'article* budgétaire, même lorsque le conseil d'administration a voté le budget par chapitre.

L'existence des crédits disponibles s'apprécie toujours lors de l'engagement.

Il ne peut donc y avoir de mandatement que s'il existe des crédits disponibles lors de l'engagement.

Pour la forme, le contenu, la présentation des mandats, ainsi que les règles de prescription et de déchéance, il convient de se référer au § « Mandats de paiement » du chapitre 4 « L'exécution budgétaire » du titre 3.

Les articles L 1617-2 et L 1617-3 du C.G.C.T. rappellent la nature et l'étendue des contrôles que le comptable peut valablement opérer sur le mandat et complètent ceux qui lui incombent conformément aux articles 12B et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.

A cet effet, le décret n° 88-74 du 21 janvier 1988 fixe la liste des pièces justificatives à produire à l'appui du mandat et que l'agent comptable est en droit d'exiger.

En cas de réquisition, l'ordonnateur peut établir, sous sa responsabilité, une attestation que le service a été fait, justifiant le droit au paiement (article 3 du décret n° 83-16 du 13 janvier 1983).

3.2. Comptabilisation des titres de recettes

Les titres de recettes sont émis dans une série continue.

La comptabilité doit permettre de connaître à tout moment, au niveau de vote retenu par le conseil d'administration, 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 § « Titres de recettes » du chapitre 4 « L'exécution budgétaire » 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.

Lorsque le président présente au conseil d'administration le compte administratif de l'exercice clos, il joint à ce compte les développements nécessaires pour éclairer le conseil.

Enfin, l'article L 1612-14 du code général des collectivités territoriales prévoit une vérification de la sincérité des inscriptions faites au compte administratif.

S'il n'existe pas, comme pour les dépenses, de comptabilité des engagements ni de liste des pièces justificatives à produire à l'appui du titre émis, les dispositions législatives et réglementaires ci-dessus présupposent la justification de l'exécution des recettes, de même que celle de leur inscription au budget.

4. VENTILATION PAR SERVICE DE CERTAINES OPÉRATIONS

Il est recommandé de ventiler les dépenses et les recettes réalisées, non seulement par article, mais également par service.

Les documents budgétaires des centres de gestion comprennent un état ventilant par service les dépenses et les recettes de la section de fonctionnement.

En investissement, le détail que procure, si le centre le souhaite, le vote par opération, permet également d'individualiser les dépenses et les recettes propres aux principaux équipements.

Lors de la présentation du budget et du compte administratif, le président peut fournir au conseil d'administration, à titre de développements supplémentaires, un détail par service plus affiné, mais ces informations, ayant un caractère facultatif et propre à l'établissement, n'ont pas à être reprises dans le corps des documents budgétaires.

5. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION SPÉCIALE

Les recettes grevées d'affectation spéciale sont inscrites directement au budget. L'emploi peut en être déterminé d'une manière continue.

Si le principe général demeure la non-affectation des recettes aux dépenses, de nombreux textes législatifs ou réglementaires organisent de telles affectations.

☞ *En investissement*

- les dons et legs reçus peuvent être grevés de charges ou d'affectation spéciales ;
- la plupart des subventions reçues sont attribuées au titre d'un équipement spécifique ou d'un groupe d'équipements.

Le compte d'emploi de ces recettes s'obtient par simple lecture des documents budgétaires, dans la mesure où le conseil d'administration a voté une opération[10] particulière correspondant aux dépenses effectuées pour l'emploi de la recette.

Dans le cas contraire, il convient de servir l'état des recettes grevées d'affectation spéciale[11] en y reportant les dépenses réalisées à l'aide des recettes.

☞ *En fonctionnement*

Les subventions reçues en fonctionnement ont de la même façon une destination précise.

- Le compte d'emploi des recettes affectées de la section de fonctionnement s'obtient par lecture des documents budgétaires dans un tableau destiné au report des recettes et des dépenses correspondantes[1].

---

[10] L'opération est constituée par un ensemble d'acquisitions ou d'immobilisations et de travaux sur immobilisations aboutissant à la réalisation d'un ouvrage ou de plusieurs ouvrages de même nature (Cf. Titre 1, chapitre 2 « Les autorisations budgétaires »).

[11] 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.

6. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE

6.1. AVANT LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

6.1.1. État des travaux d'investissement effectués en régie

L'état des travaux d'investissement effectués en régie doit être établi avant la clôture des opérations.

Il sert à transférer de la section de fonctionnement à la section d'investissement par l'intermédiaire du compte 72 « Production immobilisée » le montant des dépenses de fonctionnement se rapportant à l'exécution de travaux d'investissement.

Il est établi un état distinct par nature de travaux. Chaque état est établi en quatre exemplaires, dont deux sont adressés au comptable à l'appui du titre de recettes au compte 72 et du mandat aux comptes d'immobilisations concernés, et un autre au représentant de l'Etat à l'appui du compte administratif pour justifier la demande d'attribution du fonds de compensation pour la T.V.A..

Le montant des dépenses ou portions de dépenses se rapportant au travail est reporté sur l'état. Il faut pour cela que lors de l'engagement ou du mandatement de la dépense une indication spéciale (observation manuscrite ou codification informatique) permette de la distinguer des autres dépenses pour la reprendre en fin d'année sur l'état des travaux effectués en régie et de la rattacher aux travaux ou à l'opération considérée.

Les états des travaux d'investissement effectués en régie sont arrêtés en toutes lettres et visés par le président. Ces opérations sont retracées dans la comptabilité administrative, en recettes au chapitre 72, et en dépenses aux articles intéressés des comptes d'immobilisation de la section d'investissement.

6.1.2. Rattachement des produits et des charges

Il convient de se référer au § 1.1 du chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice », intitulé « Le rattachement des charges et des produits ».

Le recensement des charges à rattacher s'effectue à partir de la comptabilité des dépenses engagées.

Doivent faire l'objet d'un rattachement les charges, c'est à dire les dépenses de fonctionnement, engagées et pour lesquelles le service a été fait. Le rattachement concerne essentiellement les fournitures commandées et livrées, les prestations commandées et effectuées.

Les charges à rattacher sont reportées sur un état, détaillé par imputation budgétaire et comptable par nature, avec l'indication du montant estimé de la dépense.

Il est établi en trois exemplaires et signé par le président. Deux exemplaires sont adressés au comptable pour justifier le débit des comptes de charges mouvementés et les écritures de contrepassation comptabilisées au début de l'exercice N+1.

Les charges rattachées sont individualisées dans les crédits employés du compte administratif.

Le rattachement des produits concerne les titres restant à émettre pour des recettes dont le fait générateur est intervenu pendant l'exercice (locations payables à terme échu, par exemple). La justification du rattachement, constitue un élément de la sincérité des comptes soumis au contrôle du représentant de l'Etat.

Les produits rattachés sont reportés sur un état détaillé par imputation budgétaire et comptable par nature, avec l'indication du montant estimé de la recette.

Il est établi par le président et adressé à l'agent comptable dans les conditions indiquées ci-dessus pour les charges rattachées.

Les produits rattachés sont individualisés dans les réalisations du compte administratif.

6.2. A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

Le compte administratif principal est accompagné obligatoirement des comptes administratifs des services annexés et des tableaux annexes, dans les mêmes conditions que pour la présentation des budgets auxquels ils se réfèrent, à savoir :

- l'état de la dette ;
- l'état des instruments de couverture du risque financier, s'il y a lieu ;
- le tableau récapitulatif des lignes d'emprunts composant le notionnel de référence, s'il y a lieu ;
- l'état des immobilisations ;
- l'état des provisions constituées ;
- l'état de répartition des charges ;
- l'état des crédits de trésorerie s'il y a lieu ;
- l'état des engagements donnés : emprunts garantis, contrats de crédit-bail, autres engagements donnés ;
- l'état des engagements reçus : subventions en annuités, autres subventions reçues ;
- l'état des recettes grevées d'affectation spéciale ;
- l'état du personnel ;
- la présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes ;
- l'état des dépenses engagées non mandatées.

7. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE ADMINISTRATIF

Le compte administratif est un document de synthèse qui présente les résultats de l'exécution du budget.

Il compare, à cette fin :

- d'une part, les prévisions ou autorisations se rapportant à chaque chapitre et à chaque article du budget,
- d'autre part, les réalisations constituées par le total des émissions de titres de recettes et des émissions de mandats correspondant à chaque article budgétaire.

Il est établi à l'aide de la comptabilité administrative tenue par l'ordonnateur précédemment décrite.

Le compte administratif retrace l'exécution du budget de l'exercice défini comme suit :

- jusqu'au 21 janvier, l'assemblée délibérante peut prendre des décisions modificatives de virement ou d'ajustement des crédits afférents à la section de fonctionnement. Ces décisions sont transmises au représentant de l'Etat chargé du contrôle budgétaire dans les cinq jours suivant cette date ;
- il n'y a ni journée complémentaire, ni décisions modificatives d'ajustement postérieures au 31 décembre pour les opérations *réelles* affectant *la section d'investissement*.

Le compte administratif est appuyé d'un état des dépenses engagées non mandatées et des restes à réaliser concernant les sections d'investissement et de fonctionnement (Cf. § 2.2.2.2. du présent titre). L'état des dépenses engagées non mandatées est établi à partir de la comptabilité des dépenses engagées (Cf. § 7.2 « Les restes à réaliser » du présent chapitre).

7.1. PRÉSENTATION MATÉRIELLE

Le compte administratif, retraçant l'exécution du budget, se présente sous la même forme que ce dernier.

Il se divise en deux sections, comprend des états annexes et se clôture sur des balances qui permettent de dégager les résultats de chaque section.

Le compte administratif présente par colonne distincte et dans l'ordre des chapitres et des articles du budget :

☞ *en recettes*

- les évaluations des recettes figurant au budget ;
- la fixation définitive des sommes à recouvrer d'après les titres justificatifs.

☞ *en dépenses*

- la nature des dépenses du budget ;
- les ouvertures de crédits ;
- les crédits ou portions de crédits à annuler, faute d'emploi dans les délais prescrits.

Les recettes comprennent à la fois les titres émis (réalisations et rattachements) et les recettes afférentes à l'exercice pour lesquelles un titre reste à émettre (restes à réaliser). Ces dernières recettes doivent être justifiées par des titres.

Les dépenses comprennent les mandats émis et les restes à réaliser puisque, conformément à l'article 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, les dépenses engagées ne peuvent l'être que dans la limite des crédits ouverts au budget.

Le montant des crédits de dépenses retracé au compte administratif couvre donc à la fois les réalisations, les charges rattachées et les éventuelles dépenses engagées restant à réaliser.

7.1.1. Le corps du compte administratif permet d'apprécier les réalisations de l'exercice par rapport aux prévisions

Le compte administratif présente par chapitre et article les prévisions et les réalisations.

Dans tous les cas, il comporte en outre une présentation particulière de la section de fonctionnement :

- une présentation de l'exécution du budget au niveau du seul résultat de chaque section, pour l'exercice et en cumulé ;
- une présentation des masses significatives de la section de fonctionnement, au niveau de la comptabilité générale par nature.

Un tableau fait apparaître à cet effet :

- le résultat de l'exploitation des services et de la gestion courante, dégagé à partir des dépenses imputées aux comptes 60 à 65 inclus et aux recettes inscrites aux comptes 70 à 75 inclus,
- le résultat financier, correspondant au solde des dépenses du compte 66 et des recettes du compte 76,
- le résultat exceptionnel, correspondant au solde des dépenses du compte 67 et des recettes du compte 77 (sauf 777),
- le résultat final des opérations réelles de fonctionnement de l'exercice, obtenu par sommation de ces trois résultats.

Les opérations inscrites aux comptes 68 et 78, 777 et 79, correspondent à des opérations d'ordre budgétaires ayant pour effet des transferts de section à section. Le solde de ces opérations représente l'autofinancement dégagé au cours de l'exercice sur la seule section de fonctionnement.

Une balance globale des comptes de la comptabilité administrative distingue par ailleurs les opérations réelles et les opérations d'ordre.

7.1.2. Les états annexes et les informations générales

Ils se présentent et sont établis comme ceux du budget primitif.

7.2. LES RESTES À RÉALISER

Les résultats de l'exercice budgétaire figurant au compte administratif sont constitués du déficit ou de l'excédent réalisé de chacune des deux sections, mais aussi des restes à réaliser en dépenses et en recettes. Ces derniers font en effet partie intégrante des résultats du compte administratif.

Le montant des restes à réaliser en section d'investissement comme en section de fonctionnement est déterminé à partir de la *comptabilité* d'engagement.

7.2.1. 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.

Il n'y a pas de restes à réaliser au titre des opérations d'ordre, en dépenses comme en recettes. De même, le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital, qui constitue une dépense obligatoire, ne peut s'inscrire en restes à réaliser.

Les restes à réaliser en dépenses sont justifiées par l'état des dépenses engagées non mandatées.

L'ordonnateur établit un état détaillé des dépenses engagées non mandatées, dont un exemplaire est joint au compte administratif pour justifier le solde d'exécution de la section d'investissement à reporter.

Un second exemplaire est adressé au comptable pour permettre le règlement des dépenses y figurant, jusqu'à la reprise des crédits en cause au budget de l'exercice suivant.

L'état des dépenses engagées non mandatées est accompagné d'un état des restes à réaliser en recettes faisant apparaître le financement prévu de façon certaine mais restant à réaliser pour couvrir les dépenses en cause.

7.2.2. En section de fonctionnement

Les restes à réaliser en section de fonctionnement ne concernent que les opérations n'ayant pas donné lieu à rattachement. Ils correspondent :

- en dépenses, aux dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à service fait au 31 décembre de l'exercice ;
- et en recettes, aux recettes certaines non mises en recouvrement à l'issue de la journée complémentaire.

7.3. CHRONOLOGIE DES OPÉRATIONS DE CLÔTURE DE L'EXERCICE

7.3.1. La production du compte de gestion

Le compte de gestion est produit au plus tard le 1er juin (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales).

7.3.2. Le vote du compte administratif

L'arrêté des comptes de l'établissement est constitué par le vote du conseil d'administration sur le compte administratif présenté par le président avant le 30 juin de l'année suivant l'exercice après production par le comptable du compte de gestion (article L 1612-12 du C.G.C.T.).

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 (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 le conseil d'administration de ses pouvoirs budgétaires dans les conditions fixées par l'article L 1612-14 du C.G.C.T. Il faut entendre par budget toute décision budgétaire, c'est-à-dire budget primitif, mais aussi budget supplémentaire ou décision modificative. La C.R.C. n'est donc pas saisie du compte administratif proprement dit, mais de la sincérité d'une décision budgétaire qui n'intègre pas l'arrêté des comptes de l'exercice écoulé.

Comme à l'article L 1612-2 du code général des collectivités territoriales, le législateur ne donne pas au représentant de l'Etat le pouvoir d'apprécier l'opportunité de la saisine, qui intervient dès que la date limite se trouve dépassée. Si celui-ci ne saisit pas la C.R.C. de l'absence du vote du budget primitif, il doit au minimum l'en informer en motivant l'absence de saisine.

Si le compte administratif n'est pas voté, il n'y a pas d'arrêté des comptes (article L. 1612-12 du code général des collectivités locales). Le vote tardif du compte administratif n'est pas un motif de sa nullité (CE 28 juillet 1995, Mme MEDES), mais s'il intervient après le 15 juillet, la procédure de saisine de la C.R.C. doit être enclenchée par le représentant de l'Etat.

Conformément à l'article L. 2121-31 du C.G.C.T., le vote du compte administratif est annuel. Il ne peut donc intervenir après le 31 décembre de l'exercice N + 1.

7.4. LE COMPTE ADMINISTRATIF : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ

7.4.1. Le contrôle de l'équilibre du compte administratif

Lorsque le compte administratif fait apparaître un déficit égal ou supérieur à 5 % des recettes de la section de fonctionnement, le représentant de l'État saisit la chambre régionale des comptes.

La composition du résultat doit faire l'objet d'un examen vigilant : même si le déficit se situe en dessous du seuil de 5 % évoqué ci-dessus, ou s'il existe un excédent global, la constatation d'un déficit de fonctionnement représente toujours un indicateur financier défavorable. Une telle situation, si elle ne nécessite pas la saisie de la chambre régionale des comptes au titre de l'article L 1612-14 du code général des collectivités territoriales peut donner lieu à une demande de vérification de gestion sur la base de l'article L 211-8 du code des juridictions financières et, au minimum, à une analyse financière.

Ce déficit doit correspondre au résultat d'ensemble de l'exercice considéré : il résulte de la somme algébrique des soldes des sections de fonctionnement et d'investissement du compte administratif principal, éventuellement majoré du déficit du ou des comptes administratifs annexes.

En conséquence, pour l'application des dispositions législatives qui précèdent :

- dans chaque compte, les soldes des deux sections se compensent : un excédent en section d'investissement peut équilibrer un déficit de la section de fonctionnement et
inversement ;
- les résultats à prendre en considération comprennent les restes à réaliser en recettes et en dépenses, c'est-à-dire les recettes certaines qui ne sont pas encore enregistrées en comptabilité et les dépenses engagées et non mandatées (Cf. § 7.2. « Les restes à réaliser » du présent 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 à l'établissement les mesures de redressement nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire.

Le budget primitif de l'exercice suivant lui est automatiquement transmis par le représentant de l'Etat dans le département.

En l'absence des mesures suffisantes dans ce budget pour résorber le déficit du compte administratif, la chambre propose dans le délai d'un mois au représentant de l'Etat, en vue de son règlement, les mesures de rétablissement de l'équilibre.

7.4.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif

Le représentant de l'Etat exerce en outre un contrôle de la sincérité du compte administratif (article L 1612-14 du C.G.C.T.)

La sincérité des *réalisations* s'apprécie par comparaison avec les résultats du compte de gestion.

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.

La constatation de l'insincérité du compte administratif peut conduire le représentant de l'Etat à saisir la chambre régionale des comptes dans les conditions fixées par l'article L 1612-14 du C.G.C.T. sur la base du déficit réel.

Par ailleurs, la sincérité des inscriptions comptables portées au compte administratif constitue une condition de la légalité de la délibération approuvant ce compte administratif (TA de Basse-Terre 1er mars 1994). Un compte administratif insincère peut faire l'objet d'une annulation par le juge administratif.

CHAPITRE 2
LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

L'agent comptable du centre de gestion est chargé seul et sous sa responsabilité d'exécuter les recettes et les dépenses, de poursuivre la rentrée de tous les revenus du centre de gestion et de toutes les sommes qui lui sont dues, ainsi que d'acquitter les dépenses ordonnancées par l'ordonnateur jusqu'à concurrence des crédits régulièrement accordés.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, il est seul chargé :

- de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui lui sont remis par l'ordonnateur, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont il assure la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que l'organisme public est habilité à recevoir ;
- du paiement des dépenses soit sur ordres émanant de l'ordonnateur accrédité, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés à l'organisme public ;
- du maniement des fonds et des mouvements des comptes de disponibilités ;
- de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;
- de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'il dirige.

L'agent comptable, en tant que comptable public, est en outre amené à faire, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, un certain nombre de contrôles formels précisés par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 précité avant de prendre en charge les titres et les mandats émis par l'ordonnateur.

Comme tout comptable principal, l'agent comptable doit rendre ses comptes au juge des comptes.

Aussi sa comptabilité comporte-t-elle deux volets :

- le premier, intitulé « comptabilité budgétaire », permet au conseil d'administration et au juge des comptes de s'assurer du respect des autorisations budgétaires ;
- le second, intitulé « comptabilité générale », permet de retracer la situation patrimoniale de l'établissement.

2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Ce premier volet de la comptabilité de l'agent comptable 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 de l'agent comptable 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'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 l'agent comptable au cours d'un exercice donné. Il permet de servir la partie de l'état de consommation des crédits réservée à la description de l'exécution du budget.

Le classement retenu pour ce document est le même que celui qui est exposé au paragraphe précédent pour suivre la consommation des crédits.

L'exécution des dépenses et des recettes étant effectuée au niveau de l'article budgétaire, l'état des réalisations est toujours détaillé par article.

Cet état présente, pour chaque article ouvert au budget, le cumul des émissions de titres ou de mandats depuis le premier janvier de l'exercice. Il comporte les indications suivantes :

- le numéro du chapitre ;
- le numéro de l'article et son intitulé ;
- le montant des émissions de mandats de dépenses ou de titres de recettes ;
- le montant des annulations ;
- le montant cumulé des dépenses ou des recettes.

L'état des réalisations des dépenses et des recettes comporte, enfin, une totalisation par chapitre puis une récapitulation de l'ensemble des chapitres.

2.3. LES FICHES BUDGÉTAIRES

Pour permettre à l'agent comptable 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.

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 à l'agent comptable 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 l'ordonnateur et l'agent comptable.

3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DU CENTRE DE GESTION

3.1. PRINCIPES

☞ *L'agent comptable tient seul, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, la comptabilité générale de la commune.*

La comptabilité générale est toujours tenue par nature.

Elle retrace :

- les opérations budgétaires ;
- les opérations de trésorerie ;
- les opérations faites avec des tiers ;
- les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

☞ La comptabilité générale est organisée selon la méthode dite « en partie double » dont une des caractéristiques est la règle des deux inscriptions simultanées en débit et en crédit, emportant à tout moment l'égalité des masses débitrices et créditrices des comptes. Chaque opération affecte d'un même montant un ou plusieurs comptes débités et un ou plusieurs comptes crédités. Cette méthode présente notamment l'avantage de faciliter les contrôles d'exactitude à tous les stades de la comptabilité.

☞ Les écritures sont tenues, tout au long de l'exercice, sur la base des droits constatés en considérant comme recettes budgétaires les émissions de titres et comme dépenses budgétaires les émissions de mandats. L'application de ce principe tout au long de l'exercice permet de dégager, à tout moment et avec rigueur, des résultats budgétaires ou financiers significatifs.

- La comptabilité d'un exercice budgétaire est arrêtée à la date du 31 décembre. Toutefois, une journée complémentaire permet, d'une part, à l'ordonnateur d'émettre, pour les seules opérations de la section de fonctionnement et de stocks ainsi que pour les opérations d'ordre, les mandats et les titres de recettes correspondant à des droits ou obligations constatés se rapportant à l'année qui s'est achevée, et, d'autre part, à l'agent 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 centres de gestion reprend les deux systèmes décrits dans le plan comptable général en les adaptant au système informatique utilisé. Par ailleurs, il est ouvert une série de registres comptables distincts pour le budget principal et, le cas échéant, chaque budget annexe.

3.2.2. Description des supports comptables dans la comptabilité du centre de gestion

3.2.2.1. Registres comptables de première écriture

- *Journal général (système classique)*

Le « journal général » ou « livre-journal » est un registre de première écriture, dans lequel sont enregistrées chronologiquement, au jour le jour, toutes les opérations affectant la comptabilité générale de l'établissement.

Le journal général comprend les rubriques suivantes :

- la date ;

- le numéro de l'écriture à passer ;
- la catégorie d'opérations concernées, chaque catégorie étant codifiée de la façon suivante :
  B.E., pour les écritures relatives à la reprise en balance d'entrée,
  O.B., pour les opérations à caractère budgétaire,
  O.I., pour les opérations internes,
  O.T., pour les opérations affectant un compte financier,
  O.D., pour les opérations entre comptes de tiers.
- le compte débité et le compte crédité ;
- le libellé de l'opération ;
- les références des pièces ;
- le montant inscrit en débit et le montant inscrit en crédit.

Le journal général est utilisé dans les postes comptables gérés en micro informatique.

☞ *Les journaux auxiliaires (système centralisateur)*

Les journaux auxiliaires (ou journaux divisionnaires) sont utilisés dans les postes comptables gérés en télégestion ; ils sont au nombre de cinq :

- deux journaux de prise en charge : le journal « des titres » et le journal « des mandats » où sont inscrits les titres de recettes et les mandats de paiement pris en charge dès que l'agent 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 l'agent comptable.

Les totaux de ces journaux auxiliaires sont reportés journellement dans un « journal-général centralisateur ».

3.2.2.2. Le grand livre

Toutes les informations enregistrées au journal général ou aux journaux auxiliaires sont reportées au « grand livre », ce document étant constitué par l'ensemble des fiches ouvertes, à raison, d'une fiche par compte figurant au plan de comptes par nature.

Chaque fiche du grand livre comporte obligatoirement :

- la date ;
- le numéro d'écriture ;
- la catégorie d'opération ;
- le libellé de l'opération ;
- les références des pièces ;
- le montant en débit et en crédit ;
- le montant des soldes débiteurs et créditeurs.

Les fiches du grand livre mentionnent également le compte de contrepartie utilisé pour chaque opération, ainsi que le solde cumulé de chaque compte.

Les totaux des masses débitrices et des masses créditrices de l'ensemble des fiches du « grand-livre » doivent être égaux au total des débits et des crédits du journal général ou du journal centralisateur.

3.2.2.3. Livres auxiliaires divers

Les livres auxiliaires obligatoirement tenus sont le livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers, le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations et le livre auxiliaire des provisions pour dépréciation des stocks, des comptes de tiers et des comptes financiers.

☞ *Livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers*

Il permet de suivre les opérations qui ne peuvent être détaillées sur les fiches du grand-livre et d'établir, en fin d'exercice, les états de développement des soldes à produire à l'appui du compte de gestion.

Chaque agent comptable organise la tenue du livre des comptes de tiers et des comptes financiers selon les besoins du service mais, dans tous les cas, la présentation des fiches doit permettre de dégager facilement, à tout moment, le montant total des débits et des crédits. Une colonne est affectée aux émargements lorsque cela est nécessaire.

Figurent notamment, dans ce livre auxiliaire, les comptes relatifs aux :

- retenues de garanties et oppositions (c/ 4017 et 4047) ;
- oppositions sur salaires (c/427) ;
- excédents de versement (c/466) ;
- recettes et dépenses à régulariser (c/471 et c/472) ;
- chèque impayés (c/5117) ;
- disponibilités chez les régisseurs (c/541).

Les comptes mouvementés en contrepartie des comptes budgétaires ne sont généralement pas suivis au livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers. Les comptes de restes à payer (comptes 401, 404, 4671) et de restes à recouvrer (comptes 411 et 4672) font l'objet de développements spécifiques.

En ce qui concerne les restes à payer et les restes à recouvrer sur exercices antérieurs, ce sont les minutes de ces états qui constituent une annexe au livre auxiliaire sur lequel les opérations sont portées globalement, par exercice.

☞ *Le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations*

Le « livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations » est organisé de façon à suivre, en détail, la composition de l'actif et du passif de l'établissement. Il permet à l'agent comptable :

- de veiller à la conservation des droits du centre de gestion;
- d'établir « l'état de l'actif » et de le rapprocher des états produits par l'ordonnateur ;
- 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 » ;
- comptes 131, 133, 137 et 139 relatives aux subventions rattachées aux actifs amortissables ;
- compte 15, « Provisions pour risques » ;
- compte 16, « Emprunts et dettes assimilées » ;
- compte 20, « Immobilisations incorporelles » ;
- compte 21, « Immobilisations corporelles » ;
- compte 22, « Immobilisations reçues en affectation » ;
- compte 23, « Immobilisations en cours » ;
- 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, 13, 15, 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 (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 l'agent comptable d'ouvrir des dossiers par emprunt, immeuble, prêt, etc.. où sont classés les contrats, avenants, correspondances importantes se rapportant aux emprunts, immeubles, prêts en question. Ces dossiers portent les mêmes numéros et intitulés que les fiches correspondantes.

Ne sont décrits ci-après que les fiches les plus importantes.

- subventions transférables

Il est ouvert des séries de fiches distinctes par subdivisions de comptes pour permettre de servir les fiches afférentes aux subdivisions du compte 13 qui sont reprises au compte du résultat.

- emprunts et dettes assimilées

Pour chaque dette et chaque emprunt, il est tenu une fiche qui présente, les opérations de crédit et de débit constatées lors de l'encaissement ou de la naissance de la dette et lors de son règlement.

Les indications relatives au paiement des intérêts sont inscrites annuellement, pour mémoire.

L'agent 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 l'agent 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.

Si des immobilisations cédées ont donné lieu à constitution de provisions, l'ordonnateur procède à une reprise budgétaire.

Les informations relatives aux entrées et aux sorties de biens du patrimoine (cession, destruction, réforme, etc.) sont régulièrement transmises par l'ordonnateur à l'agent comptable selon une périodicité telle qu'elle lui permette, d'une part, de procéder aux ajustements budgétaires et comptables nécessaires, et d'autre part, de s'assurer de la concordance des données qu'ils détiennent sur le patrimoine de l'établissement.

Cette périodicité est déterminée par l'ordonnateur et peut être établie conjointement avec l'agent comptable. En tout état de cause, la transmission des informations à l'agent comptable doit intervenir au minimum une fois l'an.

- 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 à l'établissement.

- portefeuille

Le fichier des titres est tenu par l'agent 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 l'agent comptable.

3.2.2.5. Situations périodiques

L'agent comptable indique à l'ordonnateur l'ensemble des informations qu'il est en mesure de produire, en fonction de l'équipement informatique de son poste comptable, afin d'arrêter la périodicité de la production des documents correspondants.

Une situation financière indiquant l'évolution des comptes de disponibilités[12], des comptes de tiers[13], 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.

4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS

4.1. OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES

La comptabilisation des opérations de prise en charge conduit à distinguer :

- les émissions de titres de recettes ;

---

[12] Indiquer le numéro du dernier mandat payé.

[13] Indiquer le numéro du dernier mandat et du dernier titre pris en charge.

- les émissions de mandats de paiement ;
- les rejets de titres et de mandats.

4.1.1. Prise en charge des titres de recettes

4.1.1.1. Titres en plusieurs années

Les références fondamentales des titres juridiques matérialisant les droits de l'établissement (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, l'agent 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, l'agent comptable indique pour mémoire le produit de l'exercice précédent. Dès que le montant de la recette peut être liquidé, l'agent 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 l'établissement sont exigibles.

Si l'agent 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 à l'agent comptable.

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent (validité des titres, concordance des documents, etc.), l'agent comptable prend en charge les titres de recettes en les enregistrant, d'une part, dans sa comptabilité budgétaire à l'article concerné et ,d'autre part, dans sa comptabilité générale, au crédit des comptes correspondant à la nature des recettes, par le débit des comptes de tiers correspondant à la catégorie des débiteurs. Cette dernière opération est constatée au journal général (poste en micro-informatique) ou au journal des titres (poste en télégestion). L'un des exemplaires du bordereau est renvoyé à l'ordonnateur et l'autre au comptable centralisateur.

Les titres de recettes relatifs à la section de fonctionnement émis durant la journée complémentaire sont inscrits, de la même façon, sur les registres de comptabilité par des écritures rattachées à la journée du 31 décembre.

Le grand-livre est servi dès la prise en charge des titres de recettes.

Les bordereaux de titres sont conservés et leur montant est contrôlé au minimum le dernier jour de chaque mois tant avec la comptabilité budgétaire qu'avec la comptabilité générale.

4.1.1.3. Rattachement des frais de poursuites

Les frais de poursuites sont rattachés au compte de prise en charge où figure la créance par le crédit du compte 4781, ce compte ayant été débité par le crédit du compte au Trésor lors de la réception de l'état des frais de poursuites taxés transmis par le comptable centralisateur.

4.1.2. Prise en charge des mandats

Les mandats sont récapitulés sur un bordereau établi en trois exemplaires : l'un destiné l'agent comptable lui-même, le second pour être joint au compte de gestion, le troisième devant être renvoyé à l'ordonnateur après avoir été revêtu de la mention « Vu bon à payer ».

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent en application du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, l'agent 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. L'agent 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

L'agent comptable peut être amené à suspendre la mise en paiement d'un mandat.

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.

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 l'agent 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 l'agent comptable

Sur le (ou les exemplaires) qu'il conserve, l'agent comptable annote les documents refusés et rectifie les totaux et l'arrêté du bordereau.

4.1.4. Réquisition de paiement

Lorsque l'agent 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 l'agent comptable un ordre de réquisition auquel ce dernier se conforme sous réserve des cas prévus aux articles 15 et 55 de la loi du 2 mars 1982. 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 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 l'établissement au débit du compte au Trésor par le crédit :

- soit des comptes de tiers débités lors de la prise en charge, s'il s'agit de titres de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à recouvrer, s'il s'agit de titres sur exercices précédents ou antérieurs.

Si l'application informatique permet d'éditer une liste des titres mentionnant les dates de règlement par les débiteurs, les bordereaux, les titres et les bulletins de perceptions ne sont pas émargés.

Les opérations de recouvrement se rapportant à des titres émis au cours des exercices antérieurs sont suivies globalement sur les fiches grand-livre et en détail à l'état des restes à recouvrer.

4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes

Les encaissements effectués avant prise en charge des titres sont constatés au débit du compte 515 par le crédit :

- soit du compte 4711, s'il s'agit d'une recette encaissée par un régisseur ;
- soit de la subdivision concernée du compte 4713, lorsque la recette est justifiée et peut donc être portée sur un bordereau P 503 ;
- soit du compte 4718 lorsque l'absence ou l'insuffisance de justification ne permettent pas d'inscrire le versement sur un bordereau P 503.

A la réception des titres de recettes appuyés des relevés P 503, l'agent comptable les comptabilise par le 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

Dans la comptabilité de l'établissement, les règlements de dépenses sont imputés au crédit du compte au Trésor par le débit :

- soit des comptes de tiers crédités, lors de la prise en charge, s'il s'agit de mandats de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à payer, s'il s'agit de mandats des exercices précédents ou antérieurs.

Si l'application informatique permet d'éditer une liste des mandats mentionnant leur date de règlement, les bordereaux et les mandats ne sont pas émargés.

Les opérations de règlement se rapportant à des mandats émis au cours d'un exercice antérieur sont suivies globalement sur les fiches « grand-livre » et en détail sur l'état des restes à payer.

4.2.2.2. Paiements avant mandatement

Les paiements sans mandatement préalable sont imputés dans la comptabilité du centre de gestion au débit du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable », après que l'agent comptable ait 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 l'établissement 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 jusqu'à révocation et justifie dans les écritures du receveur l'opération jusqu'à sa régularisation.

La régularisation est effectuée au vu d'un mandat établi mensuellement par l'ordonnateur pour l'imputation aux comptes de dépenses concernés et, en tout état de cause, avant la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été payées.

4.3. OPÉRATIONS PARTICULIÈRES

4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes

4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours

Les réductions, ou les annulations, qui concernent un titre de l'exercice en cours sont inscrites dans la comptabilité budgétaire en réduction de l'article initialement mouvementé.

Dans la comptabilité générale le compte par nature qui avait enregistré la recette initiale est débité par crédit au compte 466 « Excédents de versement » lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré ou dans le cas contraire, par crédit des comptes de tiers débités du montant des prises en charge.

4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs

Les réductions ou annulations concernant des titres émis au cours d'exercices antérieurs sont formalisées par un mandat. Elles sont inscrites au crédit, soit du compte 466 « Excédents de versement », lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré, soit du compte où le titre de recettes figure en restes à recouvrer, par le débit selon le cas :

- du compte 673 « Titres annulés » lorsque les titres se rapportent à une opération de la section de fonctionnement ;
- des comptes de recettes qui avaient été crédités à l'origine, lorsque les titres se rapportent à une opération de la section d'investissement.

> Dans la comptabilité budgétaire, le mandat est imputé soit à l'article 673 si l'opération concerne la section de fonctionnement, soit l'article initialement mouvementé si elle concerne la section d'investissement.

L'agent 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 du conseil d'administration prononçant l'admission en non-valeur.

Dans la comptabilité budgétaire, le mandat est imputé à l'article 654.

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, dans la comptabilité budgétaire, inscrites à l'article initialement mouvementé et, dans la comptabilité générale, au crédit du compte par nature qui avait enregistré la dépense initiale.

L'opération est constatée dès réception du mandat de réduction ou d'annulation émis par l'ordonnateur, avec débit :

- au compte de tiers crédité lors de la prise en charge, si le montant n'a pas encore été payé ;
- au compte 46721 « Débiteurs divers - Exercice courant », dans le cas contraire.

Le mandat réduit ou annulé est annoté de la référence à la rectification opérée.

4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice

Le titre rectificatif est traité comme un titre de recettes ordinaire et 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 » s'il s'agit d'une dépense de fonctionnement.

En contrepartie l'agent comptable débite soit le compte 46721 si le mandat a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat dans le cas contraire.

Dans la comptabilité budgétaire, le titre est imputé soit à l'article 773 s'il concerne la section de fonctionnement, soit l'article initialement mouvementé s'il concerne la section d'investissement.

4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale

Le montant des mandats atteints par la déchéance quadriennale est inscrit au crédit du compte 773 « Mandats annulés»[14].

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 l'agent comptable a commis une erreur dans l'inscription d'une opération, il doit, dès qu'il l'a décelée, procéder à la rectification nécessaire. L'agent 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.

4.5. 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 dû traduire cette information.

Elle est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle est décelée. Ainsi, les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette seront ajustés de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Les écritures de régularisation donnent lieu à des opérations d'ordre non budgétaires, équilibrées en débit et en crédit, impactant uniquement les comptes de la classe 1 et 2 de la section d'investissement.

Par conséquent, pour ces corrections, il n'y a pas lieu d'émettre une annulation ou une réduction de titres sur exercices antérieurs (compte 673 « Titres annulés [sur exercices antérieurs] ») ou une annulation ou réduction de mandats sur exercices antérieurs (compte 773 « Mandats annulés [sur exercices antérieurs] »).

---

[14] Si le mandat concerne une dépense de fonctionnement et au compte d'investissement initialement débité s'il concerne une dépense d'investissement

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 l'agent comptable ou un agent habilité à ce effet.

5.2. PRINCIPES DE COMPTABILITÉ

Les opérations concernant les valeurs inactives sont décrites dans des comptes spéciaux de la classe 8, distincts des comptes de la comptabilité générale, qui sont les suivants :

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille

862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants

863 - Comptes de prise en charge

Les valeurs inactives sont comptabilisées pour un montant conventionnel, déterminé en fonction de leur nature et uniforme pour toutes les opérations, à savoir : la valeur faciale ou la valeur d'émission des timbres, tickets, carnets, brochures, permis et formules diverses.

Les comptes sont groupés de façon à faire apparaître :

- d'une part, le montant des prises en charge (compte 863) ;
- d'autre part, la position des valeurs détenues matériellement par l'agent 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 l'agent 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 de l'agent 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 suivis 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 l'agent comptable que par les correspondants.

6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES

Les documents de fin d'exercice (compte de gestion, états des restes, ...) sont établis après la clôture de l'exercice, c'est-à-dire au terme de la journée complémentaire (31 janvier N+1).

La journée complémentaire permet la comptabilisation dans la gestion qui s'achève, des dernières opérations de l'exercice, à savoir :

- les opérations de prise en charge des titres de recettes et des mandats de paiement intéressant la section de fonctionnement et qui n'ont pu être émis avant le 31 décembre en raison notamment de la non réception à cette date des mémoires ou factures ;
- les opérations d'ordre budgétaires et non budgétaires ;
- les opérations de rattachement des charges et des produits correspondant à des droits acquis et à des services faits avant le 31 décembre et pour lesquels la journée complémentaire n'a pas permis la liquidation de la dette ou de la créance.

6.1. COMPTABILISATION DES RECETTES ET DES DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT DE LA GESTION QUI S'ACHÈVE

Les titres de recettes et les mandats de paiement de la gestion qui s'achève et émis durant la journée complémentaire sont pris en charge, dans la comptabilité de l'exercice qui se termine, selon les mêmes modalités qu'en cours d'exercice.

En revanche, les opérations d'encaissement et de décaissement se rapportant à l'exécution de l'exercice qui s'achève (N) sont, dès le 1er janvier, constatées dans les registres comptables de l'exercice suivant (N + 1).

Les encaissements correspondant à des recettes prises en charge au débit des comptes 4111 et 46721 sont comptabilisés au crédit des comptes 4112 et 46722 jusqu'au 30 juin, date d'établissement des états de restes à recouvrer.

Au 1er juillet, les soldes débiteurs des comptes 4112 et 46722 sont transportés, par écriture, au débit des comptes 4114 et 46724 où sont désormais suivis les restes à recouvrer.

Les décaissements se rapportant à des mandats pris en charge au crédit des comptes 4011, 4041, 4211 et 46711 sont comptabilisés au débit des comptes 4012, 4042, 4212 et 46712 jusqu'au 30 juin, date d'établissement des états de restes à payer.

Au 1er juillet, les soldes créditeurs des comptes 4012, 4042, 4212 et 46712 sont transportés, par écriture, au crédit des comptes 4014, 4044, 4214 et 46714 où sont désormais suivis les restes à payer.

Les encaissements et les décaissements relatifs à des opérations prises en charge aux autres comptes de tiers de la gestion qui s'achève continuent d'être suivis à ces mêmes comptes après le 1er janvier de l'exercice suivant.

6.2. OPÉRATIONS D'ORDRE

6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires

Ces opérations, exécutées à l'initiative de l'ordonnateur et qui ne se traduisent ni par des encaissements ni par des décaissements, ont néanmoins une incidence sur le budget. Elles affectent un compte de dépense et un compte de recette et donnent lieu à l'émission d'un mandat et d'un titre.

Certaines des opérations d'ordre de fin d'exercice sont semi-budgétaires (ou mixtes). Elles se traduisent par une recette et un débit ou par une dépense et un crédit. Ainsi en est-il, notamment :

- pour la partie du résultat affectée au financement de la section d'investissement qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes enregistré au compte 1068 et à un débit du compte 12 ou 110 ;
- pour les charges nettes sur cessions de valeurs immobilisées de placement qui donne lieu à émission d'un mandat au compte 667 et à un crédit au compte 506.

La liste des opérations d'ordre budgétaires et d'ordre mixtes figure en annexe à la présente instruction.

6.2.2. Opérations d'ordre non budgétaires

Ces opérations n'ont pas d'incidence sur la trésorerie et elles ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats. Elles sont constatées dans les seules écritures de l'agent comptable mais elles peuvent dans certains cas être initiées par l'ordonnateur.

Elles correspondent à des mouvements entre les comptes de la section d'investissement, sans relation avec des tiers, et qui répondent généralement à la nécessité d'ajuster certains postes de bilan. Il s'agit notamment :

- du transfert des travaux terminés aux comptes d'immobilisations ;
- du virement pour solde des amortissements, en cas de cession de valeurs immobilisées ;
- du virement pour solde des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement ;
- du virement pour solde des subventions d'équipement et des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ;
- de l'affectation du résultat de fonctionnement, à l'exception de l'affectation au financement de la section d'investissement.

La liste des opérations d'ordre non budgétaires figure en annexe à la présente instruction.

6.3. RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE

6.3.1. Principes

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice qu'ils concernent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices.

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.

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, par exemple pour les dépenses, de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le rattachement ne vise que la seule section de fonctionnement afin de dégager le résultat comptable de l'exercice.

La procédure de rattachement des charges et des produits est obligatoirement applicable.

Le principe énoncé ci-dessus peut néanmoins 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.

En tout état de cause, le rattachement des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits au budget.

6.3.2. Dispositif budgétaire et comptable

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.

☞ Au cours de l'exercice suivant, le compte de rattachement est régularisé par extourne (ou contrepassation), cette procédure consistant à passer une écriture inverse à celle qui avait été comptabilisée lors du rattachement.

Pour les rattachements hors I.C.N.E., les comptes de classe 6 sont crédités, par le débit des comptes de charges à rattacher, et les comptes de classe 7 débités, par le crédit des comptes de produits à recevoir.

Au plan budgétaire, les crédits nécessaires à l'enregistrement des charges ayant déjà été consommés lors du rattachement, l'opération de contrepassation 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.

Toutefois, s'agissant des I.C.N.E., l'écriture de contrepassation est une écriture d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif en dépenses au compte 1688 et en recettes au compte 6611.

Le compte de gestion indique le montant des émissions brutes, le montant des annulations et le montant des émissions nettes.

En fin d'exercice, les comptes de charges ne peuvent présenter un solde créditeur, ni les comptes de produits, un solde débiteur.

Si le montant contrepassé n'a pas été suivi d'un paiement ou d'un encaissement au cours de l'exercice suivant, il y a lieu de procéder à un nouveau rattachement.

Un état des produits et des charges rattachés à l'exercice précédent, établi par l'ordonnateur et émargé par ses soins des mises en recouvrement et des mises en paiement intervenues durant l'exercice est transmis à l'agent comptable qui le joint à son compte de gestion.

6.3.3. Charges à payer

6.3.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)

☞ *Rattachement des charges à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour un mandatement collectif.

Ainsi, à la clôture de l'exercice, les dépenses de fonctionnement régulièrement engagées mais non mandatées et correspondant à un service fait avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un mandat récapitulatif sur les comptes de classe 6 intéressés. Chaque mandat, établi au nom de l'agent comptable, est accompagné d'un état des dépenses engagées non mandatées indiquant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque opération, la nature de la dépense, la date du service fait, le montant du rattachement et la désignation du créancier.

A réception des mandats qui lui sont adressés par l'ordonnateur, l'agent 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 l'établissement, le compte par nature de la classe 6 par le crédit de l'un des comptes 408, 4286, 4386, 4486 ou 4686.

☞ *Règlement des dépenses au cours de l'exercice suivant (N + 1)*

Au début de l'exercice N+1, l'ordonnateur transmet à l'agent 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.

L'agent 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 contrepassation est débité par le crédit du compte de charges à rattacher.

Si exceptionnellement le compte de la classe 6 présentait un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

6.3.3.2. 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 Échus (I.C.N.E.) qui sont rattachés aux dettes dont ils proviennent.

Seuls les intérêts des emprunts conclus après la mise en place de la présente instruction sont obligatoirement concernés par la procédure.

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus donne lieu à émission d'un mandat récapitulatif imputé à l'article budgétaire et à la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts ». Parallèlement, un titre récapitulatif appuyé d'un état éventuellement établi par l'organisme prêteur et faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus, est émis sur l'article budgétaire concerné et sur le compte 1688 « Intérêts courus ».

Après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable des opérations, l'agent comptable enregistre le mandat et le titre dans sa comptabilité budgétaire et débite dans la comptabilité générale le compte 661 par le crédit du compte 1688.

Le rattachement des I.C.N.E. à l'exercice est un élément de sincérité des comptes. Il est inscrit au budget primitif de l'exercice, complété, le cas échéant, par décision modificative en cours d'exercice.

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

La procédure utilisée est identique à celle qui a été exposée ci-dessus pour les autres charges. Toutefois, les intérêts rattachés à un exercice, mais non échus au cours de l'exercice suivant, ne donnent pas lieu à contre-passation ; ils demeurent inscrits au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement.

Un mandat et un titre de recettes sont émis sur les articles budgétaires de recettes et de dépenses mouvementés à la clôture de l'exercice précédent.

Au vu du mandat imputé au compte 1688 et du titre de recettes sur le compte 661, appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, l'agent comptable débite le compte 1688 par le crédit du compte 661 (opération d'ordre budgétaire).

A l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 661.

6.3.4. Produits à recevoir

6.3.4.1. 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.

Chaque titre, établi au nom de l'agent comptable, est accompagné d'un état des recettes à rattacher comportant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque opération, la nature de la recette, la date des droits acquis, le montant du rattachement et la désignation du débiteur.

Au vu des titres qui lui sont adressés par l'ordonnateur dans les conditions habituelles, l'agent comptable crédite le compte par nature intéressé de classe 7 par le débit de l'un des comptes 418, 4287, 4387, 4487 ou 4687.

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.

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

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à émission d'un titre imputé à l'article budgétaire concerné et à la subdivision intéressée du compte 76 « Produits financiers ». Parallèlement, un mandat est émis au compte 2768 « Intérêts courus ».

Au vu de ce titre et de ce mandat, l'agent comptable crédite la subdivision intéressée du compte 76 par le débit du compte 2768.

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

A la réouverture des comptes, un mandat de dépenses et un titre de recettes imputé aux articles budgétaires initialement mouvementés sont remis par l'ordonnateur respectivement sur le compte 76 et sur le compte 2768. L'agent comptable débite la subdivision intéressée du compte 76 et crédite le compte 2768.

A l'échéance, la totalité des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 76.

6.4. 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.

6.4.1. Charges constatées d'avance

A la clôture de l'exercice, les charges constatées d'avance donnent lieu à émission d'un mandat d'annulation ou de réduction sur l'article budgétaire et sur le compte de classe 6 initialement mouvementés. Dans la comptabilité de l'agent comptable, le compte de classe 6 est crédité par débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur établit un nouveau mandat correspondant à la dépense se rapportant à l'exercice N + 1.

Au vu de ce mandat, l'agent comptable débite le compte de classe 6 concerné par le crédit du compte 486.

6.4.2. Produits constatés d'avance

Les produits comptabilisés d'avance sont traités de façon identique mais en sens inverse.

A la clôture de l'exercice, ils donnent lieu à un titre d'annulation ou de réduction sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 initialement mouvementés. Dans la comptabilité de l'agent comptable, le compte de classe 7 est débité par crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur émet un nouveau titre de recettes correspondant à la recette se rapportant à l'exercice N + 1.

Au vu de ce titre, l'agent comptable crédite le compte de classe 7 concerné par le débit du compte 487.

7.COMPTE DE GESTION

7.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

7.1.1. Présentation du compte de gestion

Le compte de gestion de l'agent 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 de la commune.

Matériellement, un compte de gestion est constitué de deux parties : le compte de gestion sur chiffres et le compte de gestion sur pièces.

Le compte de gestion sur chiffres présente les résultats de l'exercice ; il retrace, également l'évolution du patrimoine du centre de gestion 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 de l'agent comptable : 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 l'agent 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 l'agent comptable en fonction à la clôture de l'exercice mais il est signé par tous les agents comptables qui se sont succédé depuis le début de la gestion ou par l'agent comptable en fonction dans les conditions fixées par le décret n° 79-124 du 5 février 1979 modifié par le décret n°93-283 du 1er mars 1993 (instruction n° 93-130 R.M. du 29 novembre 1993).

En cas de changement d'agent comptable en cours d'exercice, chaque agent comptable n'est responsable que de sa gestion personnelle. Si l'agent 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 agent comptable dans cette gestion.

7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion

Le compte de gestion est produit à l'ordonnateur avant le 1er juin qui suit la clôture de l'exercice, afin d'être présenté au conseil d'administration qui arrête les comptes.

Pour réduire les délais de présentation du compte de gestion au conseil d'administration , l'ordonnateur porte sur les derniers bordereaux de titres et de mandats, une mention certifiant la conformité de leurs montants avec sa comptabilité administrative. Ainsi, l'agent comptable peut-il adresser son compte de gestion au comptable supérieur avant que ce document ne soit visé par l'ordonnateur.

Le décret du 27 mars 1985 impose par ailleurs que « le compte soit produit à la chambre régionale des comptes au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel il se rapporte ».

Afin de respecter le calendrier fixé par les textes, l'agent comptable doit préparer son compte de gestion tout au long de l'année :

- en classant régulièrement les mandats et les titres accompagnés des pièces justificatives qui figurent à l'appui des fiches budgétaires éditées à sa demande grâce aux applications informatiques dont il dispose ;
- en ajustant et en contrôlant en permanence sa comptabilité et ses états de développement de soldes.

7.1.3. Rôle du comptable supérieur

Avant d'être transmis à l'ordonnateur, le compte de gestion est soumis à une première vérification de la part du trésorier-payeur-général (ou receveur des finances) qui en certifie l'exactitude.

Dès que le vote du conseil d'administration est intervenu, l'agent comptable adresse à nouveau, dans les meilleurs délais, son compte de gestion accompagné, cette fois, de toutes les justifications exigées par la réglementation, soit pour apurement administratif, soit pour mise en état d'examen avant sa production au juge des comptes.

7.2. CONTEXTURE DU COMPTE DE GESTION

Le compte de gestion comprend trois parties :

- la première partie se rapporte à l'exécution du budget ;
- la deuxième à la situation de la comptabilité générale ;
- et la troisième à la situation des valeurs inactives.

7.2.1. Exécution du budget

Cette première partie du compte de gestion se compose de deux états permettant d'appréhender l'exécution du budget par rapport à l'autorisation donnée par le conseil d'administration 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 précédemment, cet état retrace les autorisations de dépenses et de recettes telles qu'elles résultent du budget ainsi que les réalisations correspondantes.

L'état de consommation des crédits se présente de la façon suivante :

- les autorisations de dépenses sont retracées avant les autorisations de recettes ;
- La section d'investissement est décrite avant la section de fonctionnement.

Pour la section d'investissement, les autorisations et les réalisations sont classées dans l'ordre suivant :

☞ *Crédits votés sans opération*

- chapitres votés sans opération ;
- articles votés sans opération ;
- articles spécialisés votés sans opération.

☞ *Crédits votés par opération*

- chapitres votés par opération ;
- articles votés par opération ;
- articles spécialisés votés par opération.

☞ *Ligne codifiée 021*

☞ *Lignes codifiées 001*

La ligne codifiée 021 correspond au virement de la section de fonctionnement.

Les lignes codifiées 001 correspondent au résultat d'investissement reporté (excédent ou déficit).

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 de dépense ou de recette nette n'est donc pas servie.

Pour la section de fonctionnement, les autorisations et les réalisations sont classées dans l'ordre suivant :

☞ *Crédits votés par chapitre*

☞ *Crédits votés par article*

☞ *Crédits votés par article spécialisé*

☞ *Ligne codifiée 023*

☞ *Lignes codifiées 002*

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 les chapitres « globalisés » sont classés avant les chapitres « simples ».

La ligne codifiée 023 correspond au virement à la section d'investissement.

La ligne codifiée 002 correspond au résultat de fonctionnement reporté (excédent ou déficit).

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.

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 021 « Virement de la section de fonctionnement » et 023 « 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 (001) et de fonctionnement (002) 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, le cas échéant, 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, et, le cas échéant, les budgets annexes :

- 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.

Le compte de résultat est établi sous forme de liste. Le modèle du compte de résultat est annexé à la présente instruction.

7.2.2.3. Bilan

Le bilan récapitule dans différentes rubriques et différents postes, et sous forme de tableau, l'ensemble des éléments d'actif et de passif de la commune.

Il rappelle les éléments correspondants de l'exercice précédent.

Le modèle du bilan est annexé à la présente instruction.

7.2.3. Situation des valeurs inactives

La troisième partie du compte de gestion retrace, sous forme de balance, la situation des comptes de position (comptes 861 et 862) et des comptes de prise en charge (compte 863).

7.3. JUSTIFICATIONS À JOINDRE AU COMPTE DE GESTION

La confection du compte de gestion s'effectue selon les principes fixés par l'instruction n° 85-73 TI du 17 juin 1985.

Le compte sur chiffres appuyé des pièces générales et des pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice est adressé au Trésorier-Payeur-Général (ou au receveur des finances).

7.3.1. Liste des pièces générales

Les pièces générales sont les suivantes :

- expédition du budget primitif et de ses annexes, du budget supplémentaire, des décisions modificatives;
- exemplaire du compte administratif et de ses annexes (à l'appui du compte de gestion) ;
- délibération d'affectation du résultat de fonctionnement de l'exercice N - 1 ;
- bordereaux des titres émis et des titres annulés ;
- bordereaux des mandats émis et des mandats annulés ;
- balance au 30 juin de l'exercice N + 1 ;
- état de l'actif ou état des flux d'immobilisations visés par l'ordonnateur et produits selon les conditions prévues au paragraphe « État de l'actif - État des flux d'immobilisations » ci-après.
- état des restes à recouvrer et des restes à payer ;
- état de développement des soldes des comptes de tiers non justifiés par des états des restes à recouvrer ou à payer et des comptes financiers ;
- fiches des opérations d'ordre non budgétaires ou semi-budgétaires ;
- balance des stocks ;
- comptes d'emploi des tickets, procès-verbaux de vérification ou de récolement et d'incinération.

7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales

7.3.2.1. 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 à l'agent comptable de porter la date d'apurement sur l'exemplaire qu'il conserve.

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 ».

Lorsqu'un état des restes à recouvrer fait apparaître une différence en *moins* ou lorsqu'un état des restes à payer fait apparaître une différence en *plus*, le montant de cette différence est porté selon le cas au crédit du compte de restes à recouvrer ou au crédit du compte de restes à payer, par le débit du compte 429 « Déficits et débets des comptables et des régisseurs ».

☞ *Restes à recouvrer et restes à payer de l'exercice courant*

Les états des restes sont obligatoirement établis à la date du 30 juin suivant la clôture de l'exercice.

Les restes à recouvrer et les restes à payer au titre des prises en charge de l'exercice sont justifiés par un état nominatif qui indique en en-tête :

- le montant des prises en charge de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements effectués du 1er janvier au 31 décembre calendaire de la gestion en cours au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice courant ;
- le solde du compte de prise en charge à la clôture de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements comptabilisés dans la gestion suivante du 1er janvier au 30 juin au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice précédent ;
- le solde non recouvré ou non payé restant à justifier à cette date.

☞ *Restes à recouvrer et restes à payer sur exercices antérieurs*

Les états des restes à recouvrer et à payer sur exercices antérieurs sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice.

Les restes à recouvrer sont justifiés en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice.

Les restes à payer sont justifiés en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice.

Les débits sur restes à payer sont justifiés par des ordres de paiement.

Le montant des états des restes à recouvrer et des restes à payer sur exercices antérieurs doit être égal au solde des comptes de tiers correspondants, à la clôture de l'exercice.

7.3.2.2. États de développement des soldes

Les comptes de la classe 4 non justifiés par des états de restes et les soldes de la classe 5, à l'exception du compte 515 « Compte au Trésor », sont justifiés par des états de développement des soldes arrêtés à la clôture de l'exercice dont un exemplaire est adressé à l'ordonnateur, pour son information.

Il n'y pas lieu de produire des états « NÉANT ».

7.3.2.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations

L'état de l'actif est établi tous les deux ans (pour les exercices budgétaires pairs) à partir du fichier des immobilisations, qui est tenu à la disposition du juge des comptes. Pour les exercices budgétaires impairs, un état des flux d'immobilisations est produit au compte de gestion de l'agent comptable.

☞ État de l'actif

Toutes les immobilisations, quelle que soit leur nature, sont inscrites à l'état de l'actif par catégorie (incorporelles, corporelles et financières) dans l'ordre du plan de comptes par nature, puis dans l'ordre croissant des numéros d'inventaire attribués par l'ordonnateur.

Chaque immobilisation ainsi répertoriée donne lieu aux informations suivantes :

- année d'acquisition ;
- valeur d'origine ou historique ;
- montant cumulé des amortissements ;
- valeur nette comptable ;
- montant cumulé des provisions ;
- renseignements relatifs à ladite immobilisation.

Il doit y avoir correspondance entre le montant des immobilisations figurant au bilan et le montant total des subdivisions correspondantes de l'état de l'actif.

L'état de l'actif est visé par l'ordonnateur.

☞ État des flux d'immobilisations

Cet état recense l'ensemble des flux annuels de l'exercice, qu'il s'agisse des entrées, des sorties ou des modifications patrimoniales diverses.

7.3.2.4. Fiches des opérations d'ordre non budgétaires ou semi-budgétaires

Les opérations d'ordre constatées par l'agent comptable sont décrites sur des fiches qui rappellent l'objet et le montant de chaque opération et portent référence aux opérations initiales et, le cas échéant, aux justifications produites.

Les mouvements affectant les divers comptes sont récapitulés sur un état dressé dans l'ordre croissant des comptes. Cet état et les fiches de détail sont visés par l'ordonnateur et joints aux pièces générales du compte de gestion.

7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice

Chaque fiche budgétaire de recettes et de dépenses sert de fiche récapitulative des titres de recettes et des mandats de paiement correspondants.

Les pièces justificatives des opérations intéressant plusieurs comptes sont produites à l'appui de la fiche récapitulative du compte principal. Les fiches récapitulatives des autres comptes comportent une mention de référence au compte à l'appui duquel les justifications sont produites.

Les opérations budgétaires de l'exercice sont justifiées par les pièces particulières suivantes :

☞ *en recettes :*

- par un exemplaire du titre de recettes ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des titres émis.

Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont enliassées et jointes à la fiche budgétaire correspondante.

☞ *en dépenses :*

- par la production des mandats émis au cours de l'exercice et réglés à la date d'établissement des états de restes de l'exercice ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des mandats émis.

Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont enliassés et joints à la fiche budgétaire correspondante.

- par une mention portée sur la fiche budgétaire de dépenses faisant renvoi à l'état des restes à payer de l'exercice pour les mandats non réglés à la date d'établissement des états de restes de l'exercice.

7.4. DISPOSITIONS À PRENDRE LORS DE LA REPRISE DES ÉCRITURES

Après établissement et vérification de la balance définitive, les soldes des comptes des classes 1 à 5 figurant sur cette balance sont repris dans les écritures de la nouvelle gestion par balance d'entrée au grand-livre.

Le résultat de l'exercice qui vient de s'achever, calculé extra-comptablement, est repris en balance d'entrée au compte 12.

CHAPITRE 3 : L'INVENTAIRE

L'objet du présent paragraphe est de préciser, d'une part, les conditions de suivi des immobilisations à l'inventaire du centre de gestion et, d'autre part, d'organiser la transmission des informations entre l'ordonnateur et le comptable.

1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF

1.1. Principes généraux

La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable.

L'ordonnateur est chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification : il tient l'inventaire physique, registre justifiant la réalité physique des biens et l'inventaire comptable, volet financier des biens inventoriés.

Le comptable est responsable de leur enregistrement et de leur suivi à l'actif du bilan : à ce titre, il tient l'état de l'actif ainsi que le fichier des immobilisations, documents comptables justifiant les soldes des comptes apparaissant à la balance générale des comptes et au bilan.

L'inventaire comptable et l'état de l'actif ont des finalités différentes mais doivent, en toute logique, correspondre.

Cette correspondance repose largement sur la qualité des échanges d'informations entre l'ordonnateur et le comptable, sur la base de l'attribution par l'ordonnateur d'un numéro d'inventaire aux actifs immobilisés.

Les dispositions ci-après concernent tant les immobilisations dont le centre de gestion est propriétaire que celles dont elle est affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition.

1.2. Définition du domaine de recensement des immobilisations

Les immobilisations concernées par le recensement selon les modalités décrites ci-après sont celles enregistrées en classe 2, qu'il s'agisse d'immobilisations incorporelles (subdivisions du compte 20), d'immobilisations corporelles (subdivisions des comptes 21, 22, 23 et 24) ou d'immobilisations financières (subdivisions des comptes 26 et 27).

Seuls les comptes par nature suivants ne font l'objet d'aucun suivi à l'état de l'actif :

- compte 229 « Droits de l'affectant »,
- compte 249 « Droits du remettant »
- compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés »,
- compte 2768 « Intérêts courus »,
- compte 279 « Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés ».

1.3. L'importance de l'attribution d'un numéro d'inventaire

L'attribution d'un numéro d'inventaire participe pleinement à améliorer la connaissance du patrimoine du centre de gestion et sa gestion (coût analytique).

Attribué lors de l'entrée de l'immobilisation à l'actif de l'établissement, le numéro d'inventaire va permettre de suivre tous les événements relatifs à la vie d'une immobilisation :

- *entrée dans le patrimoine du centre de gestion* : acquisition à titre onéreux, à titre gratuit, par voie d'échange ; bénéfice d'une affectation ou d'une mise à disposition, travaux en régie…

- *pendant la durée d'inscription du bien au bilan* : adjonctions, amortissements et le cas échéant provisions affectation / mise à disposition auprès d'un tiers, mise en concession…
- *sortie du bien du patrimoine du centre de gestion* : cession à titre onéreux ou gratuit, réforme, échange, retour du bien à son propriétaire…

Lorsque ces événements s'enregistrent par opérations budgétaires, les titres et les mandats nécessaires à l'enregistrement de ces opérations doivent *systématiquement* faire référence au numéro d'inventaire : il en va ainsi des opérations d'acquisition, de cessions, d'échanges, de travaux en régies, de travaux d'adjonction, des amortissements et le cas échéant des provisions.

Il en va de même pour les opérations précitées passées par opérations d'ordre non budgétaires. Ces dernières n'entrant cependant pas dans le champ du protocole INDIGO INVENTAIRE, la mise à jour de l'état de l'actif est effectuée par le comptable au vu des informations transmises par l'ordonnateur à l'appui d'un document spécifique (certificat administratif, délibération, procès-verbal de mise à disposition ….). Les modalités de transmission de l'information relative au passage de ces opérations sont décrites au chapitre 5 du titre 3 du présent Tome.

2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE

2.1. La définition et les caractéristiques du numéro d'inventaire

Le numéro d'inventaire est un identifiant numérique ou alphanumérique permettant d'individualiser une immobilisation ou un groupe d'immobilisations.

Ce numéro d'inventaire est librement attribué par l'ordonnateur, dans la limite des 25 caractères prévus à cet effet dans la zone « NumInvent » du protocole INDIGO INVENTAIRE.

Un numéro d'inventaire attribué ne peut en aucun cas faire l'objet d'une seconde attribution pour une autre immobilisation ; deux numéros d'inventaire identiques ne peuvent donc apparaître tant à l'inventaire de l'ordonnateur qu'à l'état de l'actif du comptable.

Le numéro d'inventaire ne doit pas obligatoirement faire référence au numéro de comptes par nature de l'immobilisation. À titre d'exemple, il n'est pas obligatoire de débuter 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 l'établissement est propriétaire, affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition, doit être consignée sous un numéro d'inventaire librement déterminé par l'ordonnateur.

Le numéro d'inventaire attribué lors de l'entrée dans le patrimoine du centre de gestion est rappelé à chaque mouvement patrimonial affectant cette immobilisation, permettant ainsi de suivre l'évolution historique de l'immobilisation.

Par mesure de simplification, dans le cadre de l'attribution de ces numéros d'inventaire, il convient notamment de distinguer :

- les biens individualisables,
- les biens acquis par lot,
- les frais d'études, de recherche et de développement, et les frais d'insertion,
- les subventions d'équipement versées,
- les travaux en cours,
- les travaux en régie,
- les adjonctions,

- les immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition.

2.2.1. Les biens individualisables

Chaque bien individualisable (bâtiment, installation, agencement et aménagement, véhicule, certains mobiliers et matériels) est affecté d'un numéro d'inventaire spécifique.

Les immobilisations incorporelles (brevets, licences ...) et les immobilisations financières (titre de participation, titre immobilisé, prêt ...) sont également affectées d'un numéro d'inventaire spécifique.

2.2.2. Les biens acquis par lot

Un lot peut être défini comme une catégorie homogène de biens :

- dont le suivi individualisé ne présente pas d'intérêt,
- ayant à la fois une même durée d'amortissement et une même imputation comptable,
- acquis par le biais d'une ou plusieurs commandes (y compris faisant l'objet de plusieurs factures) sur un même exercice.

Pour ce type de biens, un numéro d'inventaire unique peut être attribué par lot.

Si un lot comprend des biens de valeur unitaire différente, la sortie de ces biens de l'inventaire et du fichier des immobilisations s'effectue selon la méthode dite du « premier entré, premier sorti » ou selon la méthode dite du coût moyen pondéré.

Une décision de l'ordonnateur, adressée au comptable, doit mentionner l'option choisie.

Par souci de cohérence, l'ordonnateur ne peut, dans le cas d'une cession partielle de lot, procéder à un changement ultérieur de méthode de calcul, une fois celle-ci adoptée.

Exemple : soit un lot de 100 chaises d'un montant total de 5 000 euros (50 d'un montant unitaire de 60 euros et 50 d'un montant unitaire de 40 euros). Ces 100 chaises sont consignées sous un même numéro d'inventaire.

Une cession partielle de 40 chaises est opérée ultérieurement.

Le calcul du montant de la sortie de ces immobilisations peut s'opérer selon les modalités suivantes :

- Méthode du « premier entré - premier sorti » :

  40 x 60 = 2400 euros ou 40 x 40 = 1600 euros selon que l'on considère que les premières immobilisations entrées dans le patrimoine sont les chaises d'une valeur unitaire de 60 euros ou les chaises d'une valeur unitaire de 40 euros.

- Méthode du coût moyen pondéré :

  le coût moyen pondéré de chaque élément du lot est de 50 euros (5.000 euros/100 chaises). Le montant de la cession partielle des 40 chaises est de 2.000 euros.

Les fonds documentaires ou les « primo équipements »

Les acquisitions de livres, d'encyclopédies, de disques et de cassettes qui constituent un fonds documentaire lors de la création d'une bibliothèque (ou de son extension) et qui peuvent, de ce fait, être considérées comme une opération d'investissement au même titre que les autres équipements nécessaires au fonctionnement de la bibliothèque, sont traitées comme les lots et consignés sous un seul numéro d'inventaire.

Constituent des « primo-équipements » des biens de même nature et ayant une même imputation comptable, faisant l'objet d'une acquisition dans le cadre d'un équipement initial ou d'un complément d'équipement dans le cadre d'une extension de l'activité, significatif par la quantité.

De telles immobilisations corporelles constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire, peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixe si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement. *Ces immobilisations ne font pas l'objet d'amortissements sous réserve que les dépenses relatives à leur renouvellement soient imputées à la section de fonctionnement du budget.*

Les biens de faible valeur

L'assemblée délibérante peut décider de fixer un seuil unitaire en deçà duquel les immobilisations de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide, s'amortissent sur un seul exercice (voir Tome I, titre 2, chapitre 2, commentaires du compte 28).

Ces biens peuvent être affectés d'un même numéro d'inventaire lorsqu'ils sont de même nature et acquis au cours d'un même exercice

Par mesure de simplification et sur décision de l'autorité délibérante, ces biens peuvent être sortis de l'actif (et de l'inventaire comptable de l'ordonnateur) dès qu'ils ont été totalement amortis, c'est-à-dire, le 31 décembre de l'année qui suit celle de leur acquisition.

Dans ce cas, ces biens ne constituent plus des immobilisations. Par conséquent, le produit de cession d'un tel bien est enregistré en section de fonctionnement en autres produits exceptionnels sur opérations de gestion.

2.2.3. Les frais d'études, de recherche et de développement et les frais d'insertion

Les frais d'études et les frais d'insertion

Les frais d'études effectués en vue de la réalisation d'investissements sont imputés au compte 2031 « Frais d'études » soit lors du règlement au prestataire, soit lors de la constatation des « travaux en régie » si l'étude a été menée par les moyens propres de l'établissement.

Dans les deux cas de figure, les frais d'études font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire.

Lorsque les frais d'études enregistrés au compte 2031 sont transférés par opération d'ordre budgétaire à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux, il convient d'attribuer le *même numéro d'inventaire* à l'immobilisation en cours que celui attribué à l'origine aux frais d'études correspondants.

Si les études ne sont pas suivies de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans (compte 28031 « Amortissement des frais d'études »). Le numéro d'inventaire est rappelé lors de la constatation de l'amortissement.

Les frais de publication et d'insertion des appels d'offres dans la presse engagés par le centre de gestion dans le cadre des marchés publics pour des opérations d'investissement, imputés au compte 2033 « Frais d'insertion », suivent le même traitement.

Les frais de recherche et de développement

On entend par « frais de recherche et de développement », les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les *moyens propres* de l'établissement pour son *propre* compte. En sont par conséquent exclus les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

S'ils sont transférés à l'actif (cf. Tome 1, titre 2, chapitre 2, commentaires du compte 2032), les frais de recherche et de développement font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire selon les modalités décrites précédemment.

Quelle que soit la suite réservée au projet, les frais de recherche et de développement doivent être amortis. Le numéro d'inventaire est rappelé lors de la constatation de l'amortissement.

2.2.4. Les travaux en cours

Le centre de gestion peut acquérir des « immobilisations en cours », soit en exerçant elle-même la totalité des attributions de la maîtrise d'ouvrage, soit en confiant à un mandataire tout ou partie des attributions de cette maîtrise d'ouvrage.

Quel qu'en soit le mode d'acquisition, les travaux ainsi que les frais destinés à permettre la construction, sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours ».

Les avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles ou incorporelles de même que les acomptes versés à des mandataires de l'établissement 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 l'établissement, cette justification doit intervenir au moins une fois l'an.

Comme pour toute immobilisation, ces avances et acomptes font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire.

Au vu des pièces justifiant l'exécution des travaux, les comptes 238 ou 237 sont soldés et les montants virés par opération d'ordre budgétaire aux comptes d'immobilisations en cours (comptes 231 ou 232). Ces immobilisations en cours peuvent alors être attributaires *du même* numéro d'inventaire que celui *originellement* attribué aux avances imputées aux comptes 237 et 238.

Enfin, après l'achèvement des travaux, en vue de faciliter leur intégration définitive dans le patrimoine du centre de gestion aux subdivisions des comptes 20 et 21, l'ordonnateur doit reprendre le *même* numéro d'inventaire que celui préalablement attribué à ces travaux en cours (comptes 231 et 232), et ce uniquement si l'intégration s'effectue *en une seule fois et à la même subdivision du compte par nature*.

En effet, si l'établissement 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

Les immobilisations créées par les services du centre de gestion sont comptabilisées à leur coût de production qui correspond au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes de production (matériel et outillage acquis ou loués, frais de personnel... à l'exclusion des frais financiers et des frais d'administration générale).

La production d'immobilisation donne lieu à une opération d'ordre budgétaire : un titre destiné à neutraliser les charges constatées durant l'exercice à la section de fonctionnement et, en contrepartie, un mandat en section d'investissement destiné à intégrer l'immobilisation au bilan.

A cette occasion, il convient d'attribuer un numéro d'inventaire à chacune des immobilisations produites par le centre de gestion.

2.2.6. Les subventions d'équipement versées

Les subventions d'équipement versées constituent des immobilisations incorporelles imputées aux subdivisions du compte 204 « Subventions d'équipement versées » et sont amorties sur une durée de 5 15 ou 30 ans selon qu'elles financent des biens mobiliers, des bâtiments ou installations ou des projets d'infrastructures d'intérêt national (Cf. commentaires du compte 28, Tome 1).

Comme toute immobilisation, la subvention doit se voir attribuer un numéro d'inventaire, rappelé lors de la constatation de son amortissement.

Toutefois, s'agissant d'une immobilisation à caractère particulier (notamment du fait de l'absence de lien avec les notions de dépréciation, de cessions), il est possible d'attribuer un numéro unique d'inventaire par exercice, par subdivision du compte 204 et par durée identique d'amortissement.

2.2.7. Les adjonctions

Le bien principal et l'adjonction sont attributaires d'un numéro d'inventaire différent quand les plans d'amortissements sont distincts.

Afin de pouvoir conserver l'information relative au lien entre l'adjonction et le bien principal, il peut être conseillé soit d'utiliser une codification particulière au sein même du numéro d'inventaire (en intégrant des données alphanumériques telles que, par exemple, les mentions HC pour toutes les immobilisations relatives au siège de l'établissement), soit de compléter le numéro d'inventaire attribué au bien principal par des suffixes permettant d'identifier les adjonctions.

2.2.8. Les immobilisations affectées, concédées, ou affermées ou mises à disposition

Pour faciliter leur suivi à l'inventaire, il est conseillé que le numéro d'inventaire attribué à une immobilisation affectée, mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétence, affermée ou concédée soit *celui initialement attribué* à l'immobilisation concernée.

Cette solution est toutefois envisageable seulement si l'immobilisation en question est *intégralement* affectée, concédée, affermée ou mise à disposition.

En effet, si l'immobilisation ne l'est que *partiellement*, cette partie de l'immobilisation doit être attributaire d'un *numéro d'inventaire différent.*

Il est préconisé :

- d'attribuer à l'immobilisation affectée, mise à disposition, en affermage ou en concession, un nouveau numéro d'inventaire ayant une même racine que le numéro d'inventaire d'origine (exemple d'une immobilisation affectée avec un numéro d'inventaire 025689A pour une immobilisation dont le numéro d'inventaire d'origine est le 025689),

- de préciser au comptable, au titre des informations diverses relatives à l'immobilisation concernée, le numéro d'inventaire d'origine (exemple du numéro 025689) afin de pouvoir situer l'immobilisation au sein du patrimoine de l'établissement (cf. Titre 3, Chapitre 5 du présent tome),

- de conserver libre de toute attribution ultérieure le numéro d'inventaire d'origine (exemple du numéro 025689) pour le réattribuer à l'immobilisation lors du retour d'affectation chez l'affectant.

3. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES

3.1. Présentation générale

L'ordonnateur doit obligatoirement transmettre au comptable l'ensemble des informations patrimoniales relatives aux mouvements enregistrés sur les immobilisations en utilisant, le cas échéant, le protocole INDIGO-INVENTAIRE.

Toutefois, pour les opérations patrimoniales correspondant à des opérations d'ordre non budgétaires (cas des opérations de mises à la réforme, d'apports en nature, de mise à disposition, en concession ou affermage), les informations sont transmises par l'ordonnateur au comptable au moyen de documents papiers spécifiques (certificat administratif, délibération, procès-verbal de mise à disposition….) (Cf. Titre 3, Chapitre 5 du présent tome).

Par ailleurs, pour les provisions sur le compte 29 constituant des opérations d'ordre semi-budgétaires, la transmission des informations au comptable sera assurée au moyen de fiches spécifiques comportant le numéro d'inventaire, le numéro de compte nature et le montant de la provision.

3.2. Les modalités pratiques

Les informations relatives aux entrées et aux sorties de biens du patrimoine (cession, destruction, réforme, affectation, mise à disposition...) doivent être régulièrement transmises par l'ordonnateur au comptable selon une périodicité telle qu'elle permette, d'une part, de procéder aux ajustements budgétaires et comptables nécessaires, et d'autre part, de s'assurer de la concordance des données en matière de patrimoine de l'établissement.

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.

TITRE 5

LES PROTOCOLES INFORMATIQUES

Le présent titre a pour finalité de rappeler la façon dont l'ordonnateur et l'agent comptable organisent matériellement les échanges d'informations budgétaires et comptables qui leur sont nécessaires pour assumer les missions dont ils ont respectivement la charge.

L'existence d'un budget et l'application des règles de la comptabilité publique aux centres de gestion s'expliquent par le caractère public de leurs ressources. La séparation des fonctions qui en découle, entre l'ordonnateur et l'agent comptable, donne au conseil d'administration 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 centre de gestion, ne doit pas priver l'ordonnateur de sa liberté de gestion et entraver le bon fonctionnement des services de l'établissement.

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

L'ordonnateur doit ainsi transmettre à l'agent comptable les décisions budgétaires, les titres de recette et les mandats de paiement accompagnés de leurs bordereaux.

De son côté, l'agent comptable doit porter régulièrement à la connaissance de l'ordonnateur toutes les données enregistrées dans sa comptabilité, notamment celles concernant les recouvrements, les paiements, les encaissements et les décaissements.

Cette mise à disposition d'informations peut prendre des formes diverses. 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, l'agent 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 l'agent 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 de l'agent comptable, quels que soient les équipements dont ils sont dotés [15].

---

[15] L'informatisation des trésoreries gérant les comptes du secteur public local s'appuie sur deux techniques différentes :

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

En effet, pour que les outils informatiques de l'agent comptable puissent donner leur pleine mesure, il est apparu opportun de rechercher une *complémentarité* avec les moyens de traitement dont dispose l'ordonnateur.

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

2. LES PROTOCOLES INDIGO ET OCRE

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

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

- le fichier « BUDGET » ;
- le fichier « RECETTES » ;
- le fichier « DÉPENSES ».

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

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

– un protocole, dans le sens « aller », appelé INDIGO ;

– et un protocole, dans le sens « retour », appelé OCRE.

2.1. LE PROTOCOLE « INDIGO »

Ce protocole correspond aux échanges d'informations émanant de l'établissement à destination de l'agent 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 qui actualise le protocole RCT reprend ses trois fichiers de base en les intitulant :

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

À ces trois fichiers, le protocole INDIGO intègre un nouveau fichier, appelé « INDIGO INVENTAIRE », destiné au suivi informatisé de l'état de l'actif, par le biais d'un numéro d'inventaire librement attribué.

Le recours à l'une ou à l'autre de ces techniques est en général fonction de la taille de l'établissement.

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

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

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

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

2.2. LE PROTOCOLE « OCRE »

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

L'utilisation de ce protocole OCRE s'applique, que le poste comptable soit doté de matériels en télégestion ou en micro-informatique.

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

En effet, le protocole OCRE est destiné à restituer à l'ordonnateur la « valeur ajoutée » apportée par l'agent comptable dans le traitement des opérations reçues de l'établissement.

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 l'agent comptable sous une logique de *flux*, après avoir fourni, au démarrage du système, une situation globale des titres, mandats et comptes de tiers.

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

Enfin, le fichier OCRE suppose, pour être opérationnel, que l'établissement 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 à l'ordonnateur 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 à la présente instruction.

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