

Annexe n°3
« ÉTATS FINANCIERS »

**INSTRUCTION
BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE
M.57**

TOME IV

SOMMAIRE

TOME IV Les États financiers.....	5
PRÉAMBULE.....	6
1. Principes généraux.....	6
2. Caractéristiques qualitatives des états financiers.....	6
3. Contraintes à prendre en considération.....	8
TITRE I LE BILAN.....	9
1. Présentation du bilan.....	9
2. Commentaires sur des postes particuliers du bilan.....	9
2.1 Subventions d'équipement versées.....	9
2.2 Les autres immobilisations incorporelles.....	10
2.3 Immobilisations mises à dispositions et affectées.....	10
2.4 Fonds propres.....	11
2.5 Créances.....	11
2.6 Dettes.....	12
2.7 Trésorerie.....	12
3. Modèle du bilan.....	14
4. Modèle du bilan simplifié.....	16
TITRE II LE COMPTE DE RÉSULTAT.....	18
1. Présentation du compte de résultat.....	18
2. Les différents postes du compte de résultat.....	18
2.1 Les produits de fonctionnement.....	18
2.2 Les charges de fonctionnement.....	19
2.3 Les charges d'intervention.....	20
2.4 Les produits financiers.....	20
2.5 Les charges financières.....	20
3. Modèle du compte de résultat.....	21
4. Modèle du compte de résultat simplifié.....	22
TITRE III L'ANNEXE.....	23
CHAPITRE 1. LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'ANNEXE.....	24
1. Contenu de l'annexe et présentation.....	24
2. Les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs.....	25
2.1 Les changements de méthodes comptables.....	25
2.2 Les changements d'estimations comptables.....	25
2.3 Les corrections d'erreurs.....	26
3. Cas spécifique des événements postérieurs à la clôture.....	26
4. Les rédacteurs de l'annexe.....	27
CHAPITRE 2. MODÈLE DE PRÉSENTATION DE L'ANNEXE.....	29
Préambule.....	30
Contexte de l'élaboration des états financiers de l'exercice N.....	30
Faits caractéristiques de l'exercice.....	30
Périmètre des états financiers.....	31
Principes et méthodes comptables.....	34
NOTES SUR LE BILAN.....	34
Note 1 : Immobilisations incorporelles.....	35
Note 2 : Immobilisations corporelles.....	35
Note 3 : Droit de retour.....	37
Note 4 : Immobilisations financières.....	37

Note 5 : Stocks (si nécessaire en particulier pour les stocks d'aménagement).....	38
Note 6 : Créances.....	38
Note 7 : Trésorerie.....	39
Note 8 : Fonds propres.....	39
Note 9 : Provisions pour risques et charges.....	40
Note 10 : Dettes financières.....	40
Note 11 : Dettes non financières (si nécessaire).....	42
Note 12 : Comptes de régularisation (si significatif).....	42
NOTES SUR LE COMPTE DE RÉSULTAT.....	42
Note 13 : Produits de fonctionnement.....	42
Note 14 : Charges de fonctionnement.....	43
Note 15 : Charges d'intervention.....	43
Note 16 : Résultat financier.....	43
AUTRES INFORMATIONS.....	43
Note 17 : Engagements donnés.....	43
Note 18 : Engagements reçus.....	44
TITRE IV DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES À L'AJUSTEMENT DES COMPTES SUITE À DES OBSERVATIONS D'AUDIT ET À LA JUSTIFICATION DES SOLDES À FORTE ANTÉRIORITÉ DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES.....	45
CHAPITRE 1. LE PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS ET LE RÉFÉRENTIEL OPPOSABLE AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES....	45
CHAPITRE 2. L'AJUSTEMENT DES COMPTES SUITE À DES OBSERVATIONS D'AUDIT.....	46
CHAPITRE 3. LA JUSTIFICATION DES SOLDES COMPTABLES PRÉSENTANT UNE FORTE ANTÉRIORITÉ.....	49

TOME IV

LES ÉTATS FINANCIERS

PRÉAMBULE

Les états financiers respectent les principes généraux issus de l'article 47-2 de la Constitution et présentent les caractéristiques qualitatives suivantes, sans hiérarchie entre elles, sous réserve de la prise en considération de contraintes énumérées *infra*.

Leur établissement repose sur le principe de continuité d'existence.

Les états financiers se composent du bilan, du compte de résultat et de l'annexe et permettent de prendre connaissance du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité. Les éléments d'information qu'ils contiennent permettent d'en apprécier et d'en analyser l'évolution.

Le bilan et le compte de résultat sont issus de la comptabilité générale du comptable ; l'annexe, qui complète ces deux états financiers, est renseignée par l'ordonnateur et/ou le comptable selon la nature des informations qu'elle retrace.

Les états financiers sont présentés conformément au cadre normatif défini par le Conseil de Normalisation des Comptes Publics. Ils sont établis à partir du plan de comptes M57 et du plan de comptes **M57** abrégé pour les collectivités de moins de 3500 habitants (annexés au tome 1 « le cadre comptable »).

Le présent tome 4 de l'instruction budgétaire et comptable M57 est ainsi la déclinaison réglementaire des dispositions de la norme 1 « Les États financiers » du recueil des normes comptables pour les entités publiques locales [adopté par arrêté interministériel du 13 novembre 2023](#).

Ce tome 4 décrit les éléments constitutifs des états financiers et les modalités de leur élaboration ; il détaille le reclassement des comptes de la balance et explicite quelques postes dans le bilan et le compte de résultat.

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Sincérité

La sincérité est l'application de bonne foi des règles et procédures comptables en fonction de la connaissance que les producteurs des comptes ont de la réalité et de la nature des opérations et événements enregistrés.

Régularité

La régularité est la conformité aux règles et normes comptables en vigueur.

Image fidèle

L'information présente une image fidèle des opérations et autres événements quand elle en donne à l'utilisateur des comptes la meilleure représentation possible.

2. CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS FINANCIERS

Neutralité

L'information comptable doit être neutre, c'est-à-dire que sa présentation ne doit pas être biaisée par des jugements d'opportunité.

Pertinence

Une information est pertinente lorsqu'elle est utile à l'appréciation des comptes, ou à la prise de décision de l'utilisateur, en l'aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées. La célérité de l'information, c'est-à-dire le respect de délais appropriés dans la divulgation de l'information, participe de sa pertinence.

Fiabilité

L'information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs, de biais significatifs et d'incertitudes disproportionnées (par exemple des incertitudes relatives à des évaluations).

Exhaustivité

L'information comptabilisée dans les états financiers doit être exhaustive dans la mesure où une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse.

Intelligibilité

L'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible par les utilisateurs, c'est-à-dire définie, classée, et présentée de manière claire et concise. Toutefois, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public local ainsi que de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes, dès lors qu'elle doit figurer dans les états financiers en raison de sa pertinence.

Prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. La prudence ne doit pas porter atteinte à la neutralité.

Comparabilité

L'information comptable doit être comparable d'un exercice à un autre afin de suivre l'évolution de la situation de l'entité et permettre la comparaison entre entités. La comparabilité suppose la permanence des méthodes, c'est-à-dire que les mêmes méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation sont utilisées par l'entité d'un exercice à un autre.

Prééminence de la substance sur l'apparence

La comptabilisation et la présentation des opérations et autres événements doivent être faits au vu de l'analyse de leur substance, fondée sur leur réalité économique et juridique et pas uniquement selon leur qualification formelle¹.

1 La nature économique des opérations prévaut donc sur leur forme juridique. Ainsi, s'agissant des biens corporels et incorporels, ce n'est pas le critère de propriété qui s'applique mais l'analyse du contrôle. De même, chaque contrat doit être analysé au regard de ses dispositions contractuelles et non au regard de sa qualification juridique.

Spécialisation des exercices

Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

Non-compensation

Aucune compensation ne peut être opérée entre les actifs et les passifs ou entre les charges et les produits qui doivent être comptabilisés séparément, sauf exception explicite prévue par les normes.

Vérifiabilité

La vérifiabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de s'assurer de son exactitude. Une information est vérifiable si elle est documentée par des pièces justificatives externes ou internes ayant une force probante.

3. CONTRAINTES À PRENDRE EN CONSIDÉRATION

Les principes et caractéristiques qualitatives de l'information doivent être appliqués en tenant compte de trois contraintes ou limites.

Rapport coûts / avantages

La production de l'information comptable est coûteuse : les avantages procurés par cette information doivent justifier ces coûts.

Importance relative

La portée de l'information doit être prise en considération pour la présentation, plus ou moins détaillée et le classement des informations contenues dans le bilan et le compte de résultat. L'importance relative doit également être prise en considération dans le choix des informations présentées dans l'annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs des comptes.

Confidentialité de certaines opérations ou transactions

L'information comptable diffusée ne permet pas de révéler des informations légitimement reconnues comme confidentielles².

2 Il peut utilement être fait référence à la réglementation de la Commission d'Accès aux Documents Administratifs.

TITRE I LE BILAN

Le bilan se présente sous la forme d'un tableau qui recense les actifs, les fonds propres et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés.

1. PRÉSENTATION DU BILAN

Le bilan permet de distinguer les agrégats décrits ci-après :

- L'actif présente les ressources actuelles que l'entité contrôle du fait d'un événement passé et qui répondent aux critères de comptabilisation³. Il s'agit de l'actif immobilisé, de l'actif circulant et de la trésorerie.
- Les fonds propres sont constitués des financements reçus, des réserves, du report à nouveau le cas échéant et du résultat de l'exercice. Ils constituent les ressources stables qui contribuent au financement permanent de l'entité. Les opérations de neutralisation et de régularisation complètent les fonds propres.
- Le passif est constitué des obligations actuelles résultant d'un événement passé, qui ne pourront se régler que par une sortie de ressources et qui répondent aux critères de comptabilisation⁴. Ces obligations à l'égard de tiers existent à la date de clôture de l'exercice et il est probable ou certain, qu'à la date d'arrêt des états financiers, elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Le passif comprend donc les provisions pour risques et charges, les dettes financières et non financières et la trésorerie inscrite au passif.

2. COMMENTAIRES SUR DES POSTES PARTICULIERS DU BILAN

Cette partie vise à présenter certains postes particuliers du bilan. La liste exhaustive des postes composant le bilan figure dans le modèle de bilan présenté au point 3. Pour la compréhension de ces différents postes et du fonctionnement des comptes qui en constituent le solde, il convient de se référer au Tome 1 "Le cadre comptable" de la présente instruction.

2.1 SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT VERSÉES

Les subventions d'équipement versées sont des moyens de financement octroyés par l'entité dans l'exercice de ses compétences et approuvées par l'assemblée délibérante. Elles sont conditionnées par l'existence d'un intérêt public local et affectées au financement de la création, de l'acquisition ou de l'augmentation de valeur d'une immobilisation déterminée. Elles peuvent être subordonnées au respect de diverses conditions caractérisant le projet et liées à des engagements en termes d'utilisation future de l'ouvrage.

L'entité versante est fondée à demander le remboursement des subventions versées

³ Un actif est comptabilisé dès lors qu'il est défini comme un actif contrôlé par l'entité et que son coût ou sa valeur peut être évalué de manière fiable.

⁴ Un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers se rattachant à l'exercice clos ou antérieur, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers, et que le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

dont le but n'est pas réalisé, ou l'est dans des conditions différentes de celles prévues initialement.

L'entité qui accorde la subvention l'utilise comme un dispositif d'investissement indirect dont elle attend un retour pour ses administrés sous forme de potentiel de service. Ces subventions sont analysées au regard de la définition d'un actif : « Un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un événement passé »⁵.

Les subventions d'équipement versées qui disposent des caractéristiques énoncées dans la définition ci-dessus répondent à la définition d'un actif. Cet actif est spécifique en ce qu'il n'a pas de contrepartie directe pour l'entité **versante**.

Ces actifs incorporels sont amortissables selon des durées maximales fixées par décret.

Les subventions versées qui ne correspondent pas à la définition d'une ressource contrôlée au sens du cadre conceptuel des comptes publics sont comptabilisées en charges.

2.2 LES AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire⁶ et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'entité, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service⁷ attendu de l'utilisation du bien.

La présente instruction permet de traiter comptablement les situations dans lesquelles un actif comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel. Il est ainsi prévu que l'entité fasse preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments est le plus important. Cette méthode permet notamment de traiter :

- le cas où une immobilisation incorporelle est enregistrée sur un support physique : dans ce cas, l'élément incorporel de l'actif est plus important que l'élément corporel. En effet, si la valeur du support vierge est négligeable comparée à celle acquise grâce au contenu, le bien constitué du support et de son contenu est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle ;
- le cas où une immobilisation incorporelle fait partie intégrante d'une immobilisation corporelle (système d'exploitation d'un ordinateur, logiciel intégré à la commande numérique d'une machine-outil, etc.) ; dans ce cas, l'élément corporel de l'actif est plus important que l'élément incorporel. En effet, l'élément incorporel fait partie d'un ensemble ne pouvant fonctionner sans l'élément corporel.

2.3 IMMOBILISATIONS MISES À DISPOSITIONS ET AFFECTÉES

La mise à disposition d'une immobilisation permet de transférer à un tiers la jouissance d'un bien à titre gratuit avec les droits et les obligations qui s'y rattachent,

⁵ cadre conceptuel des comptes publics du 4 juillet 2016, paragraphes [122] et suivants.

⁶ Les immobilisations incorporelles se différencient, à ce titre, des immobilisations financières et autres éléments monétaires inscrits à l'actif du bilan.

⁷ Le potentiel de service s'entend comme la capacité de fournir des biens ou des services, individuels ou collectifs, nécessaires à l'accomplissement des compétences de l'entité.

tout en conservant la propriété du bien. Ces opérations interviennent dans le cadre de transferts de compétences, obligatoires ou volontaires.

L'affectation d'un bien résulte de décisions administratives unilatérales de l'entité.

Dans les deux cas l'entité n'a plus le contrôle de l'immobilisation mise à disposition ou affectée. L'entité receveuse bénéficie alors de son potentiel de service et/ou des avantages économiques liés à l'utilisation du bien.

Le code général des collectivités territoriales (CGCT) dispose qu'en cas de désaffectation totale ou partielle des biens mis à disposition, la collectivité antérieurement compétente recouvre l'ensemble de ses droits et obligations sur les biens désaffectés dont elle était propriétaire. La mise à disposition du bien révèle l'existence d'un « droit de retour », spécifique au secteur public local et fondé sur les dispositions législatives du CGCT. Le droit de retour est comptabilisé comme un actif spécifique distinct des immobilisations corporelles.

2.4 FONDS PROPRES

Outre les postes de réserves, report à nouveau et résultat, les fonds propres sont constitués des :

- apports et subventions

Les apports non rattachés à un actif déterminé se scindent en deux catégories que sont les dotations et les fonds **d'investissement**. Selon les dispositions actuellement en vigueur, ceux-ci recouvrent les fonds reçus affectés, par la loi, au financement global de la section d'investissement, c'est-à-dire essentiellement le fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA).

Une distinction entre les subventions rattachées à un actif amortissable et non amortissable a aussi été effectuée compte tenu de la différence de traitement comptable entre ces deux types d'opérations. En effet, les subventions rattachées à un actif amortissable sont rapportées au compte de résultat au même rythme que l'amortissement. À l'inverse les subventions rattachées à un actif non amortissable demeurent au bilan.

- neutralisations **budgétaires** et régularisations **comptables**

Le poste « neutralisation et régularisation » présente à la fois les opérations liées à la neutralisation budgétaire de certaines opérations, dans le respect de la réglementation applicable à chaque catégorie juridique d'entités et les régularisations sur exercices antérieurs.

- droits du concédant et de l'affermant
- droits de l'affectant et du remettant

2.5 CRÉANCES

Parmi les actifs, le poste « Créances » distingue notamment les créances :

- sur des entités publiques qui correspondent notamment à des opérations faites avec l'État, avec d'autres entités publiques et, en particulier d'autres

collectivités territoriales⁸, avec des organismes internationaux ou encore avec la Commission européenne ;

- sur les redevables et comptes rattachés issues des ventes de biens ou de prestations de services.
- les créances relatives à des dispositifs d'intervention pour compte de tiers.

2.6 DETTES

Une dette est une obligation de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif.

Les dettes financières sont :

- soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'entité, remboursables à une échéance donnée et donnant lieu à rémunération de l'entité prêteuse ;
- soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

Les dettes non financières comprennent notamment les dettes relatives à des dispositifs d'intervention pour compte de tiers.

2.7 TRÉSORERIE

Le poste « trésorerie » est isolé à l'actif et au passif. Les comptes débiteurs et créditeurs de trésorerie ne font pas l'objet d'une compensation et sont donc présentés respectivement parmi les actifs et les passifs.

S'agissant de la trésorerie active :

- les valeurs mobilières de placement à court terme sont considérées comme des éléments d'actif de la trésorerie. Il s'agit de titres émis par des personnes morales publiques ou privées, qui confèrent des droits identiques par catégorie et donnent accès, directement ou indirectement, à une quotité du capital de l'émetteur, ou à un droit de créance général sur son patrimoine. Ces valeurs mobilières sont utilisées pour le placement à court terme des disponibilités des entités publiques locales.
- Les « disponibilités » comprennent la trésorerie disponible. Elles recouvrent les fonds détenus par l'entité et toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal. Entrent dans cette catégorie :
 - les fonds sur le compte au Trésor et les fonds en caisse,
 - les valeurs en cours d'encaissement, nettes des valeurs en cours de décaissement,
 - les disponibilités chez les régisseurs (avances et fonds de caisse),
 - les dépôts à terme de court terme.

8 Sont des collectivités territoriales les communes, départements, régions, collectivité d'outre-mer (Saint-Pierre et Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint Martin), les collectivités à statut particulier (Ville de Paris, Corse, Guyane, Martinique, Mayotte) et la métropole de Lyon. Les EPCI ne sont pas des collectivités territoriales.

- Les avances de trésorerie, classées dans la rubrique « autre », sont les fonds versés par l'entité à des tiers en vue de financer des décalages de trésorerie dans le temps.

Les éléments de passif composant la trésorerie sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à court terme et pouvant donner lieu à rémunération. Ces éléments correspondent donc à des dettes qui, en raison de leur nature, sont immédiatement exigibles en espèces pour leur montant nominal ainsi que les intérêts courus rattachés à ces passifs.

Les intérêts courus relatifs aux éléments d'actifs et de passifs de trésorerie ont la nature d'actif et de passif. Ils sont présentés au bilan dans des comptes d'intérêts courus rattachés aux postes qui les ont générés et non dans des comptes de régularisation.

3. MODÈLE DU BILAN

ACTIF	Note	Exercice N			Exercice N-1
		BRUT	amortissements, dépréciations	NET	NET
ACTIF IMMOBILISE					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
Subventions d'investissement versées	204...		2804...		
Autres immobilisations incorporelles	202, 203..., 205..., 208...		2802, 2803..., 2805..., 2808..., 290...		
Immobilisations incorporelles en cours	232..., 237		2932...		
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
Terrains	211..., 212..., 2171..., 2172..., 221..., 222...		2811, 2812..., 28171, 28172..., 2821, 2822..., 2911..., 2912..., 29171..., 29172..., 2921..., 2922...		
Constructions	213..., 214..., 2173..., 2174..., 223..., 224...		2813..., 2814..., 28173..., 28174..., 2823..., 2824..., 2913..., 2914..., 29173..., 29174..., 2923..., 2924...		
Réseaux et installations de voirie	2151, 2152, 2154, 21751, 21752, 21754, 2251, 2252, 2254		28151, 28152, 28154, 281751, 281752, 281754, 28251, 28252, 28254, 29151..., 29152..., 29154..., 291751..., 291752..., 291754..., 29251..., 29252..., 29254...		
Réseaux divers	2153..., 21753..., 2253...		28153..., 281753..., 28253..., 29153..., 291753..., 29253...		
Installations techniques, agencements et matériel	2156..., 2157..., 2158, 21756..., 21757..., 21758, 2256, 2257..., 2258		28156..., 28157..., 28158, 281756..., 281757..., 281758, 28256, 28257..., 28258, 29156..., 29157..., 29158..., 291756..., 291757..., 291758..., 29256..., 29257..., 29258...		
Immobilisations mises en concessions ou affermées	241...				
Autres	216..., 2176, 2178..., 218..., 226..., 228...		2816, 28176, 28178..., 2818..., 2826, 2828..., 2916..., 29176..., 29178..., 2918..., 2926..., 2928...		
Immobilisations corporelles en cours	23... sauf 232... sauf 237		2931...		
DROITS DE RETOUR RELATIFS AUX BIENS MIS A DISPOSITION OU AFFECTES	181D, 242..., 243, 244, 245, 246, 248...				
IMMOBILISATIONS FINANCIERES	26... sauf 269, 27 ... sauf 279		296..., 297...		
TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)					
ACTIF CIRCULANT					
STOCKS	31..., 32..., 33..., 34..., 35..., 37...		39...		
CREANCES					
Créances sur des entités publiques, des organismes internationaux et la Commission européenne	441..., 44312, 44316, 44322, 44326, 44332, 44336, 44342, 44346, 44352, 44356, 44362, 44366, 44372, 44376, 44382, 44386, 4456... (sauf 44565C), 44581, 44583, 44585, 445884, 445886, 4487				
Créances sur les redevables et comptes rattachés	411... 412..., 413..., 414..., 415..., 416... 417, 418...		491...		
Avances et acomptes versés par la collectivité	4091, 4092, 4093D,				
Créances correspondant à des opérations pour compte de tiers	45411, 45421, 45431, 45441, 4551, 4561, 4569..., 4581				
Créances sur budgets annexes	451...D, 586D				
Créances sur les autres débiteurs	4097..., 4098, 425, 4287, 429, 4387, 461D, 462..., 465, 4672..., 46751D, 46752, 4687, 4673..., 46772		496...		
CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	486				
TOTAL ACTIF CIRCULANT (HORS TRESORERIE) (II)					
TRESORERIE					
VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT	50...		590...		
DISPONIBILITES	511..., 515, 516..., 517, 5187, 541..., 5421D, 5428D				
AUTRES	55..., 56...		595...		
TOTAL TRESORERIE (III)					
COMPTES DE REGULARISATION (IV)	169, 445888D, 472..., 478...D, 481..., 580D, 584D, 587...D, 588D, 589...D				
ECARTS DE CONVERSION ACTIF (V)	476...				
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)					

FONDS PROPRES ET PASSIF	Note	Exercice N	Exercice N-1
FONDS PROPRES			
APPORTS NON RATTACHES A UN ACTIFS DETERMINE			
Dotations		1021, 10251, (-10259)	
Fonds globalisés		1022...sauf 10229... , (-10229...)	
SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT			
Rattachées à un actif amortissable		131... , 133..., (- 1391...), (-1393...)	
Rattachées à un actif non amortissable		132..., 134... , 138...	
NEUTRALISATIONS ET REGULARISATIONS		192 C , (-192D) , 193C , (-193D) , 194 , 197 , (-198D)	
RESERVES		1068	
REPORT A NOUVEAU		110 , (-119)	
RESULTAT DE L'EXERCICE		12	
DROITS DU CONCEDANT ET DE L'AFFERMANT		2491	
DROITS DE L'AFFECTANT ET DU REMETTANT		1027 , 181C , 229... , 2492 , 2493 , 2494 , 2495 , 2496 , 2498	
TOTAL FONDS PROPRES (I)			
PASSIF			
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES			
Provisions pour risques		151... , 152...	
Provisions pour charges		154... , 157... , 158...	
TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES (1)			
DETTES FINANCIERES			
Emprunts obligataires		163... , 16883	
Emprunts souscrits auprès des établissements de crédit		164...sauf 16449 , (- 16449) , 16884 , 5193...	
Dettes financières et autres emprunts		165 , 166 , 167... , 1681... , 1682 , 1687 ... , 16888	
TOTAL DETTES FINANCIERES (2)			
DETTES NON FINANCIERES			
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		269 , 279 , 401... , 402... , 403 , 404... , 405 , 407... , 408	
Dettes fiscales et sociales		421 , 427 , 4282 , 4286 , 431 , 437 , 4382 , 4386 , 442... , 4452 , 4453 , 4455... , 44565 , 4457... , 446 , 445885 , 447 , 4482 , 4486	
Avances et acomptes reçus		4093C , 419...	
Dettes correspondant à des opérations pour compte de tiers		444 , 45412 , 45422 , 45432 , 45442 , 4552 , 4567 , 4568... , 4582 , 464...	
Fonds gérés par la collectivité		453...	
Dettes sur budgets annexes		451...C , 586C	
Autres dettes non financières		4419... , 44311 , 44321 , 44331 , 44341 , 44351 , 44361 , 44371 , 44381 , 449 , 452 , 461C , 463... , 466 , 4671... , 46751C , 46771 , 4686 , 4711 , 4712 , 4716	
PRODUITS CONSTATES D'AVANCE		487	
TOTAL DETTES NON FINANCIERES (3)			
TRESORERIE			
AUTRES ELEMENTS DE TRESORERIE PASSIVE		5191 , 5192 , 51931 , 5194 , 5198 , 5421C , 5428C , 5186	
TOTAL TRESORERIE (4)			
TOTAL PASSIF (II) = (1+2+3+4)			
COMPTES DE REGULARISATION (III)		445888C , 4713... , 4714... , 4715 , 4717... , 4718 , (-4751) , 4757 , 4758 , 4759... , 478...C , 580C , 584C , 587...C , 588C , 589...C	
ECARTS DE CONVERSION PASSIF (IV)		477...	
TOTAL GENERAL (I + II+III+IV)			

4. MODÈLE DU BILAN SIMPLIFIÉ

ACTIF	Note	Exercice N			Exercice N-1
		BRUT	amortissements, dépréciations	NET	NET
ACTIF IMMOBILISE					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
Subventions d'investissement versées	204...		2804..., 2904...		
Autres immobilisations incorporelles	202, 203, 205..., 208...		2802, 2803, 2805, 2808..., 290...sauf 29041 et 29042		
Immobilisations incorporelles en cours	232...,237		2932...		
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
Terrains	211..., 212, 2171, 2172, 221, 222		2811, 2812, 28171, 28172, 2821, 2822, 2911..., 2912..., 29171..., 29172..., 2921..., 2922...		
Constructions	213..., 214..., 2173, 2174, 223, 224		2813..., 2814..., 28173, 28174, 2823, 2824, 2913..., 2914..., 29173..., 29174..., 2923..., 2924...		
Réseaux et installations de voirie	2151, 2152, 21751, 21752, 2251, 2252		28151, 28152, 281751, 281752, 28251, 28252, 29151..., 29152..., 291751..., 291752..., 29251..., 29252...		
Réseaux divers	2153..., 21753, 2253		28153..., 281753, 28253, 29153..., 291753..., 29253...		
Installations techniques, agencements et matériel	2156, 2157, 2158, 21757, 21758, 2256, 2257, 2258		28156, 28157, 28158, 281757, 281758, 28256, 28257, 28258, 29156..., 29157..., 29158..., 291757..., 291758..., 29256..., 29257..., 29258...		
Immobilisations mises en concessions ou affermées	241...				
Autres	216, 2176, 2178, 218..., 226, 228		28178, 2818..., 2828..., 2916..., 29176..., 29178..., 2918..., 2926..., 2928...		
Immobilisations corporelles en cours	23... sauf 232... sauf 237		2931...		
DROITS DE RETOUR RELATIFS AUX BIENS MIS A DISPOSITION OU AFFECTES		181D, 242..., 243, 244, 245, 246, 248...			
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		26... sauf 269, 27 ... sauf 279	296..., 297...		
TOTAL ACTIF IMMOBILISE (I)					
ACTIF CIRCULANT					
STOCKS		31..., 32, 33..., 34, 35..., 37	39...		
CREANCES					
Créances sur des entités publiques, des organismes internationaux et la Commission européenne		441..., 44312, 44316, 44322, 44326, 44332, 44336, 44342, 44346, 44352, 44356, 44362, 44366, 44372, 44376, 44382, 44386, 4456... (sauf 44565C), 44581, 44583, 44585, 445884, 445886, 4487			
Créances sur les redevables et comptes rattachés		411, 412, 413, 414, 415, 416... 417, 418...	491...		
Avances et acomptes versés par la collectivité		4091, 4093D,			
Créances correspondant à des opérations pour compte de tiers		4541, 4551, 4561, 4569..., 4581			
Créances sur budgets annexes		451...D, 586D			
Créances sur les autres débiteurs		4097..., 4098, 425, 4287, 429, 4387, 461D, 462..., 465, 4672..., 46751D, 46752, 4687, 46772	496...		
CHARGES CONSTATEES D'AVANCE		486			
TOTAL ACTIF CIRCULANT (HORS TRESORERIE) (II)					
TRESORERIE					
VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT		50...	590...		
DISPONIBILITES		511..., 515, 516..., 5187, 541..., 5421D, 5428D			
AUTRES		55...	595...		
TOTAL TRESORERIE (III)					
COMPTES DE REGULARISATION (dont primes de remboursement des obligations) (IV)		169, 445888D, 472..., 478...D, 481..., 580D, 584D, 587...D, 588D, 589...D			
ECARTS DE CONVERSION ACTIF (V)		476...			
TOTAL GENERAL (I + II + III + IV + V)					

FONDS PROPRES ET PASSIF	Note	Exercice N	Exercice N-1
FONDS PROPRES			
APPORTS NON RATTACHES A UN ACTIFS DETERMINE			
Dotations		1021, 10251, (-10259)	
Fonds globalisés		1022...sauf 10229 , (-10229)	
SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT			
Rattachées à un actif amortissable		131... , 133..., (- 1391...), (-1393...)	
Rattachées à un actif non amortissable		132..., 134... , 138	
NEUTRALISATIONS ET REGULARISATIONS		192 C , (-192D) , 193C , (-193D) , 194 , 197 , (-198D)	
RESERVES		1068	
REPORT A NOUVEAU		110 , (-119)	
RESULTAT DE L'EXERCICE		12	
DROITS DU CONCEDANT ET DE L'AFFERMANT		2491	
DROITS DE L'AFFECTANT ET DU REMETTANT		1027 , 181C , 229... , 2492 , 2493 , 2494 , 2495 , 2496 , 2498	
TOTAL FONDS PROPRES (I)			
PASSIF			
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES			
Provisions pour risques		151... , 152...	
Provisions pour charges		158...	
TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES (1)			
DETTES FINANCIERES			
Emprunts obligataires		163... , 16883	
Emprunts souscrits auprès des établissements de crédit		164...sauf 16449 , (- 16449) , 16884 , 51932	
Dettes financières et autres emprunts		165 , 166 , 167 , 1681 , 1687 ... , 16888	
TOTAL DETTES FINANCIERES (2)			
DETTES NON FINANCIERES			
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		269 , 279 , 401... , 403 , 404... , 405 , 407... , 408	
Dettes fiscales et sociales		421 , 427 , 4282 , 4286 , 431 , 437 , 4382 , 4386 , 442... , 4452 , 4455... , 44565, 4457... , 445885 , 446 , 447 , 4482 , 4486	
Avances et acomptes reçus		4093C , 419...	
Dettes correspondant à des opérations pour compte de tiers		4542 , 4552 , 4567 , 4568... , 4582 , 464...	
Dettes sur budgets annexes		451...C , 586C	
Autres dettes non financières		44311 , 44321 , 44331 , 44341 , 44351 , 44361 , 44371 , 44381 , 449 , 461C , 463... , 466 , 4671... , 46751C , 46771 , 4686 , 4711 , 4712 , 4716	
PRODUITS CONSTATES D'AVANCE		487	
TOTAL DETTES NON FINANCIERES (3)			
TRESORERIE			
AUTRES ELEMENTS DE TRESORERIE PASSIVE		5191 , 5192 , 51931 , 5194 , 5198 , 5421C , 5428C , 5186	
TOTAL TRESORERIE (4)			
TOTAL PASSIF (II) = (1+2+3+4)			
COMPTE DE REGULARISATION (III)		445888C , 4713... , 4714... , 4715 , 4717... , 4718 , (-4751) , 4757 , 4758 , 4759 , 478...C , 580C , 584C , 587...C , 588C , 589...C	
ECARTS DE CONVERSION PASSIF (IV)		477...	
TOTAL GENERAL (I + II+III+IV)			

TITRE II LE COMPTE DE RÉSULTAT

1. PRÉSENTATION DU COMPTE DE RÉSULTAT

Le compte de résultat se présente sous forme de liste et retrace l'ensemble des charges et des produits de l'exercice par nature.

Trois rubriques de charges sont identifiées :

- les charges de fonctionnement ;
- les charges d'intervention ;
- les charges financières.

Deux rubriques de produits sont identifiées :

- les produits de fonctionnement, qui comprennent :
 - les produits sans contrepartie directe (fiscalité, subvention) ;
 - les produits provenant d'opérations avec contrepartie directe, issus de l'activité propre de l'entité ;
 - les autres produits.
- les produits financiers.

Les dotations aux amortissements et aux provisions, les dépréciations ainsi que les reprises sur amortissements, provisions et dépréciations sont présentées dans les rubriques auxquelles elles se rapportent selon qu'elles revêtent un caractère de fonctionnement ou financier.

Le résultat présenté dans le compte de résultat est la différence entre les produits et les charges comptabilisés, y compris les écritures comptables afférentes à des opérations de neutralisation budgétaire. Ces opérations sont isolées sur des lignes dédiées afin de mettre en évidence les choix de gestion effectués en matière de neutralisation.

2. LES DIFFÉRENTS POSTES DU COMPTE DE RÉSULTAT

2.1 LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT

- Les produits sans contrepartie directe⁹

Parmi les produits de fonctionnement, figurent les produits sans contrepartie directe qui enregistrent principalement les dotations, participations et compensations, en provenance notamment de l'État ou d'autres entités publiques, et le produit de la fiscalité (impôts et taxes).

- Les produits avec contrepartie directe

Ce poste regroupe le produit des ventes de biens ou de services fournis par l'entité qui peut notamment prendre la forme de taxes ou de redevances. Ces produits

⁹ Ces produits peuvent néanmoins être assortis de conditions d'utilisation ou de justifications spécifiques à leur versement.

comprennent également, la production stockée et immobilisée et d'autres produits de gestion comme les remboursements de frais par des tiers liés à l'entité ou le montant des mandats annulés ou atteints par la déchéance quadriennale.

Le produit des cessions d'actifs figurent sur ce poste (les plus ou moins-values de cessions faisant l'objet d'un transfert au bilan).

- Les autres produits

Ce poste rassemble les reprises sur amortissements, dépréciations, provisions et transferts de charges, ainsi que les reprises sur les financements attachés à un actif.

Dans le cadre de sa politique budgétaire et en fonction du cadre réglementaire et légal qui lui est applicable, l'entité peut faire le choix de neutraliser les charges d'amortissement, de dépréciations et de provisions. L'entité constate également la neutralisation au compte de résultat des moins-values de cessions.

2.2 LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT

- Les achats et charges externes

Les achats regroupent la consommation de marchandises et d'approvisionnements, la réalisation de travaux et la consommation directe de services par l'entité au titre de son activité, ainsi que les charges liées à la variation des stocks.

- Les charges de personnel

Au sein des charges de fonctionnement, la rubrique « charges de personnel » regroupe l'ensemble des rémunérations de toutes natures du personnel de l'entité ainsi que les charges sociales correspondantes et les autres charges de personnel.

La rémunération du personnel comprend ainsi les rémunérations principales et les indemnités diverses, les suppléments familiaux, les primes...

Les charges sociales liées aux charges de personnel correspondent aux cotisations de sécurité sociale, de mutuelle, prévoyance, etc.

- Les indemnités des élus

Les indemnités des élus et, le cas échéant, des membres du conseil économique, social et environnemental régional sont présentées au sein des charges de fonctionnement, dans une rubrique spécifique.

- Les autres charges de fonctionnement

À ce poste figurent, notamment, les pertes sur créances irrécouvrables et les titres annulés sur exercices antérieurs.

- Les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, valeurs nettes comptables des éléments d'actif cédés.
- Les neutralisations des dépréciations et provisions et des plus-values de cession

Dans le cadre de sa politique budgétaire et en fonction du cadre réglementaire et légal qui lui est applicable, l'entité peut faire le choix de neutraliser les charges de dépréciations et de provisions. L'entité constate également la neutralisation au compte de résultat des plus-values de cessions.

2.3 LES CHARGES D'INTERVENTION

Les charges d'intervention sont des versements effectués, ou à effectuer par l'entité, qui interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories bénéficiaires clairement identifiés sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Ils sont réalisés soit directement par l'entité, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers.

Les charges d'intervention sont présentées selon les catégories de bénéficiaires finaux :

- ménages ;
- personnes morales de droit privé ;
- collectivités territoriales¹⁰ ;
- autres organismes publics¹¹ ;
- établissements publics d'enseignement.

2.4 LES PRODUITS FINANCIERS

Au sein des produits financiers, les produits des participations et des prêts regroupent notamment :

- les produits sur prêts financiers,
- les produits issus des participations,
- les produits financiers sur les autres éléments constitutifs de la trésorerie,

Les autres produits financiers comprennent les gains de change liés aux dettes et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère.

Les produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement correspondent aux plus-values encaissées lors de la cession des valeurs mobilières de placement.

2.5 LES CHARGES FINANCIÈRES

Au sein des charges financières, les charges d'intérêts regroupent :

- les charges sur dettes financières,
- les charges sur instruments financiers à terme,
- les charges financières sur les autres éléments constitutifs de la trésorerie,
- les charges sur les dettes liées aux opérations de financement.

Les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement correspondent aux moins-values supportées lors de la cession des valeurs mobilières de placement.

Les autres charges financières comprennent les pertes de change liées aux dettes et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère.

10 Sont des collectivités territoriales les communes, départements, régions, collectivité d'outre-mer (Saint-Pierre et Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint Martin), les collectivités à statut particulier (Ville de Paris, Corse, Guyane, Martinique, Mayotte) et la métropole de Lyon.

11 Cette catégorie regroupe notamment les établissements publics de coopération intercommunale, les groupements d'intérêt public, les établissements publics de santé, les centres communaux et intercommunaux d'action sociale, les caisses des écoles, etc.

3. MODÈLE DU COMPTE DE RÉSULTAT

COMPTE DE RESULTAT AU 31 DECEMBRE N				
	Note	Exercice N	Exercice N-1	Variation
PRODUITS DE FONCTIONNEMENT				
PRODUITS SANS CONTREPARTIE DIRECTE (ou subventions et produits assimilés)				
Dotations de l'État		741... sauf 74119, (-74119), 742, 743, 744, 745..., 746..., (-7491)		
Participations		747...		
Compensations, autres attributions et autres participations		748... sauf 74869 sauf 748719 sauf 748729, (-74869), (-748719), (-748729), (-7492), (-7498)		
Dons et legs		756		
Impôts et taxes		73... sauf 739..., (-739...)		
PRODUITS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE				
Ventes de biens ou prestations de services		70... sauf 701249 sauf 701269 sauf 70389... sauf 70619 sauf 7068129, (-701249), (-701269), (-70389...), (-70619), (-7068129), (-709)		
Produits des cessions d'actifs		775		
Autres produits de gestion		75... (sauf 756), 773		
Production stockée et immobilisée		SC 713..., (-SD 713), 72...		
AUTRES PRODUITS				
Reprises sur amortissement, dépréciations, provisions et transferts de charges		781..., 791		
Reprises du financement rattaché à un actif		777		
Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions		7768...		
Neutralisation des moins-values de cession		7761		
Total Produits de fonctionnement (I)				
CHARGES DE FONCTIONNEMENT				
Achats et charges externes		601..., 602..., SD6031..., (- SC6031...), SD6032, (- SC6032), SD6037, (- SC6037), 604..., 605, 606..., 607..., 608, (- 609...), 61... sauf 619, (-619), 62... sauf 629, (-629)		
Charges de personnel				
<i>Dont salaires, traitements et rémunérations diverses</i>		641... sauf 6419, (-6419), 642, 643 sauf 6439, (-6439), 646, 648...		
<i>Dont charges sociales</i>		645... sauf 6459, (-6459), 647... sauf 6479, (-6479)		
Indemnités des élus (et membres du CESR)		653...		
Autres charges de fonctionnement (dont pertes sur créances irrécouvrables)		654..., 658..., 673		
Impôts et taxes		63...		
Dotations aux amortissements, dépréciations, provisions		681...		
Valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés		675		
Neutralisation des dépréciations et provisions		6768		
Neutralisation des plus-values de cession		6761		
Total Charges de fonctionnement (II)				
CHARGES D'INTERVENTION				
Dispositifs d'intervention pour compte propre				
<i>Dont ménages</i>		651...sauf 65182, 652..., 65741, 6565, 6566, 6567..., 6575		
<i>Dont personnes morales de droit privé</i>		65521, 65641, 65737, 65742, 65748		
<i>Dont collectivités territoriales</i>		65522, 6554..., 65732, 65733, 65734...		
<i>Dont autres organismes publics</i>		655238, 6553, 6555, 65561, 6561, 6562, 65642, 65731, 65735..., 65736..., 65738...		
<i>Dont établissements d'enseignement</i>		6551..., 655231		
Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de la collectivité		65182		
Autres charges		65568, 6557..., 6558..., 65648, 6568, 6577		
Total charges d'intervention (III)				
PRODUITS (ou CHARGES) NETS DE L'ACTIVITE (IV = I - II - III)				
PRODUITS FINANCIERS				
Produits des participations et des prêts		761		
Produits des valeurs mobilières de placement		764		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		767		
Autres produits financiers		762..., 765, 766, 768...		
Reprises sur amortissements, dépréciations, provisions financières et transferts de charges		786..., 796		
Total Produits financiers (V)				
CHARGES FINANCIERES				
Charges d'intérêts		661...		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		667		
Autres charges financières		665, 666, 668...		
Dotations aux amortissement, aux dépréciations et aux provisions financières		686...		
Total Charges financières (VI)				
PRODUITS (ou CHARGES) FINANCIERS NETS (VII = V - VI)				
RESULTAT DE L'EXERCICE (VIII = IV + VII)				

4. MODÈLE DU COMPTE DE RÉSULTAT SIMPLIFIÉ

COMPTE DE RESULTAT AU 31 DECEMBRE N				
	Note	Exercice N	Exercice N-1	Variation
PRODUITS DE FONCTIONNEMENT				
PRODUITS SANS CONTREPARTIE DIRECTE (ou subventions et produits assimilés)				
Dotations de l'État		741... sauf 74119, (-74119), 742, 743, 744, 746..., (-7491)		
Participations		747...		
Compensations, autres attributions et autres participations		748... , (-7498)		
Dons et legs		756		
Impôts et taxes		73... sauf 739..., (-739...)		
PRODUITS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE				
Ventes de biens ou prestations de services		70... sauf 701249 sauf 701269 sauf 70389... sauf 70619 sauf 7068129, (-701249), (-701269), (-70389...), (-70619), (-7068129), (-709)		
Produits des cessions d'actifs		775...		
Autres produits de gestion		75... (sauf 756), 773		
Production stockée et immobilisée		SC 713..., (-SD 713), 72...		
AUTRES PRODUITS				
Reprises sur amortissement, dépréciations, provisions et transferts de charges		781, 791		
Reprises du financement rattaché à un actif		777		
Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions		7768...		
Neutralisation des moins-values de cession		7761		
Total Produits de fonctionnement (I)				
CHARGES DE FONCTIONNEMENT				
Achats et charges externes		601..., 602..., SD6031..., (- SC6031...), SD6032, (- SC6032), SD6037, (- SC6037), 604..., 605, 606..., 607..., 608, (- 609), 61... sauf 619, (-619), 62... sauf 629, (-629)		
Charges de personnel				
<i>Dont salaires, traitements et rémunérations diverses</i>		641... sauf 6419, (-6419), 648		
<i>Dont charges sociales</i>		645... sauf 6459, (-6459), 647... sauf 6479, (-6479)		
Indemnités des élus (et membres du CESR)		653...		
Autres charges de fonctionnement (dont pertes sur créances irrécouvrables)		654..., 658..., 673		
Impôts et taxes		63...		
Dotations aux amortissements, dépréciations, provisions		681		
Valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés		675...		
Neutralisation des dépréciations et provisions		6768		
Neutralisation des plus-values de cession		6761		
Total Charges de fonctionnement (II)				
CHARGES D'INTERVENTION				
Dispositifs d'intervention pour compte propre				
<i>Dont ménages</i>		651...sauf 65182, 65741, 6575		
<i>Dont personnes morales de droit privé</i>		65742,65748		
<i>Dont collectivités territoriales</i>		65732, 65733, 65734...		
<i>Dont autres organismes publics</i>		6553, 6555, 65561, 65731, 65735..., 65736..., 65738		
Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de la collectivité		65182		
Autres charges		65568, 6557..., 6558, 6577		
Total charges d'intervention (III)				
PRODUITS (ou CHARGES) NETS DE L'ACTIVITE (IV = I - II - III)				
PRODUITS FINANCIERS				
Produits des participations et des prêts		761		
Produits des valeurs mobilières de placement		764		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		767		
Autres produits financiers		762..., 766, 768...		
Reprises sur amortissements, dépréciations, provisions financières et transferts de charges		786, 796		
Total Produits financiers (V)				
CHARGES FINANCIERES				
Charges d'intérêts		661...		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		667		
Autres charges financières		666, 668...		
Dotations aux amortissement, aux dépréciations et aux provisions financières		686		
Total Charges financières (VI)				
PRODUITS (ou CHARGES) FINANCIERS NETS (VII = V - VI)				
RESULTAT DE L'EXERCICE (VIII = IV + VII)				

TITRE III L'ANNEXE

L'annexe fait partie intégrante des états financiers de l'entité **faisant l'objet d'une certification de ses comptes par un professionnel du chiffre** ; pour les entités **n'ayant pas recours à un professionnel du chiffre pour** la certification des comptes, elle présente un caractère facultatif.

L'annexe ne peut se substituer au bilan et au compte de résultat qu'elle complète et commente en fournissant l'ensemble des informations utiles à leur compréhension. Elle informe de l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité permettant d'en donner une image fidèle

L'annexe ne doit pas commenter l'évolution de ratios ou d'équilibres financiers. Ce n'est pas un rapport de gestion.

L'annexe contient toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des états financiers (citoyen, créancier, fournisseur, élu, juge...). À cette fin, la notion de seuil de signification d'une information est un élément déterminant dans le choix des informations à communiquer. Ce seuil dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des états financiers et s'apprécie tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif. Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'entité. Les éléments ne sont mentionnés dans l'annexe que s'ils répondent aux critères de significativité définis par l'entité.

CHAPITRE 1. LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE L'ANNEXE

1. CONTENU DE L'ANNEXE ET PRÉSENTATION

L'annexe est partie intégrante des états financiers. Elle ne peut se substituer au bilan et au compte de résultat qu'elle complète et commente.

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée et systématique et comprend :

- Les informations de nature qualitative ou quantitative pouvant éclairer le lecteur des comptes sur l'activité de l'entité et son environnement.
- En cas de difficultés rencontrées dans la mise en œuvre des obligations réglementaires de présentation des comptes, l'entité locale fournit un commentaire approprié dans l'annexe, en mentionnant en particulier les raisons de l'absence d'application des dispositions concernées. Une information chiffrée accompagne les commentaires dès lors qu'il est possible de la fournir.
- Les méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des comptes.
- Les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs.
- Les informations qui détaillent ou expliquent les montants inscrits au bilan et au compte de résultat.
- Les informations qui ne figurent pas dans le bilan et le compte de résultat mais qui doivent néanmoins être portées dans l'annexe telles que les engagements reçus et donnés qui peuvent avoir des conséquences sur l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Sa présentation est organisée comme suit :

- contexte de l'élaboration des états financiers de l'exercice N :
 - faits caractéristiques de l'exercice ;
 - périmètre des états financiers ;
 - principes et méthodes comptables, ainsi que changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs significatifs.
- notes relatives au bilan ;
- notes relatives au compte de résultat ;
- autres informations.

Les informations relatives au bilan, au compte de résultat et aux « autres informations » sont présentées sous forme de « notes » dont le numéro apparaît dans une colonne dédiée du compte de résultat et du bilan. Le nombre de ces notes n'est pas fixe et varie en fonction des informations significatives à fournir pour chaque exercice.

2. LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, LES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET LES CORRECTIONS D'ERREURS

2.1 LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- la nature du changement de méthode comptable ;
- pour l'exercice en cours et pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs à l'exercice précédent, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par une norme comptable ou par une disposition législative ou réglementaire d'ordre comptable applicable à l'entité, celle-ci indique en outre les informations suivantes :

- la référence du texte imposant le changement ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'entité, celle-ci mentionne les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour répondre aux besoins de l'information comparative présentée en annexe et s'il n'est pas possible d'apprécier les effets du changement de méthode sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, l'entité indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire les informations précitées.

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	Incidence rétrospective, sauf en cas d'impossibilité d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.
Comptabilisation	Impact sur les fonds propres : ajustement sur l'exercice en cours imputé en priorité sur les réserves.
Information en annexe	Information comparative retraitée et justification du changement.

2.2 LES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

L'entité fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'en estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

Changements d'estimations comptables	
Évaluation	Incidence prospective.
Comptabilisation	Impact sur l'exercice en cours : pris en compte dans la détermination du résultat.
Information en annexe	Information sur la nature et le montant du changement.

2.3 LES CORRECTIONS D'ERREURS

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'entité, celle-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- la nature de l'erreur survenue lors d'un exercice antérieur ;
- pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné ;
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour répondre aux besoins de l'information comparative présentée en annexe et s'il n'est pas possible d'apprécier les effets de la correction d'erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée, sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire les informations précitées.

Corrections d'erreurs	
Évaluation	Incidence rétrospective, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif ou des fonds propres pour les exercices antérieurs.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette.
Information en annexe	Information comparative retraitée et précisions sur les erreurs corrigées.

3. CAS SPÉCIFIQUE DES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE

L'entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture lorsque ces événements n'ont aucun lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice. En revanche, elle donne une information dans l'annexe sur ces événements. La date d'arrêté des états financiers est mentionnée dans l'annexe. Il s'agit de la date à

laquelle plus aucune écriture comptable ne peut venir modifier les soldes enregistrés en comptabilité, car la situation comptable de l'exercice est figée. Pour les entités entrant dans le champ de la certification des comptes, la date d'arrêté des comptes est fixée dans un calendrier compatible avec le délai de réalisation des travaux du certificateur et d'élaboration de son rapport d'opinion. Un certain délai sera ainsi laissé entre la date d'arrêté des comptes et la date de leur approbation par l'assemblée délibérante, cette dernière étant fixée au plus tard au 30 juin N+1.

- **Les informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture liés à des situations existant à la date de clôture.**

Si l'entité reçoit, après la date de clôture de l'exercice, mais avant la date d'arrêté des états financiers, des informations sur des situations existant à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations de l'annexe relatives à ces situations, au vu de ces nouveaux éléments. À titre d'exemple, un élément probant devient disponible après la date de clôture mais concerne un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait que l'entité examine si une provision doit être comptabilisée, elle tient compte de cet élément probant pour donner une information appropriée en annexe.

S'agissant du recours à la méthode dérogatoire de comptabilisation des événements post-clôture, l'entité précise dans son annexe les éléments suivants :

- L'identification des événements et des montants correspondants imputés en fonds propres en l'absence d'autorisation budgétaire suffisante.
- L'identification des événements, et des montants correspondants, imputés en fonds propres du fait que ces événements post-clôture sont survenus après la date butoir légale ou réglementaire à partir de laquelle le compte de résultat ne peut plus être modifié.
- Pour les états financiers des exercices ultérieurs, le suivi de l'évaluation des postes bilantiels ajustés en contrepartie des fonds propres à la suite de la comptabilisation d'un événement post-clôture.

- **Les informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture non liés à des situations existant à la date de clôture.**

Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des modifications des états financiers sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner affecterait l'aptitude des utilisateurs des états financiers à en mesurer la portée et à prendre des décisions appropriées, l'entité doit indiquer pour ces événements, les informations suivantes :

- une présentation de l'événement, et
- une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

4. LES RÉDACTEURS DE L'ANNEXE

Si le bilan et le compte de résultat sont intégralement constitués de données issues de la comptabilité tenue par le comptable, en revanche, s'agissant de l'annexe, les informations qui y figurent ne peuvent pas toutes être issues de la comptabilité du comptable. Elles doivent être complétées par l'ordonnateur. Le tableau ci-dessous liste les documents à produire et s'ils relèvent de l'ordonnateur et/ou du comptable.

Liste non exhaustive des documents à produire, le cas échéant, n° de l'état des annexes du compte administratif dont les données peuvent être utilement reprises et répartition entre rédacteurs :

Nom de l'état des annexes du compte administratif ou compte financier unique (le cas échéant)	Objet de l'information	Acteur en charge de l'élaboration (répartition indicative)
	Préambule – présentation de l'entité	ordonnateur
	Faits caractéristiques de l'exercice	ordonnateur
« Liste des organismes de regroupement, des établissements publics créés et des services individualisés dans un budget annexe »	Périmètre des états financiers	ordonnateur et comptable
	Principes et méthodes comptables	ordonnateur et comptable
Le bilan		
« méthodes utilisées pour les amortissements » Etat des provisions constituées au 31/12/N « variations du patrimoine – entrées et sorties »	Note 1 – Les immobilisations incorporelles	ordonnateur et comptable
« méthodes utilisées pour les amortissements » « variations du patrimoine – entrées et sorties » Etat des provisions constituées au 31/12/N	Note 2 – Les immobilisations corporelles	ordonnateur et comptable
	Note 3 – Les droits de retour	ordonnateur et comptable
Prêts Liste des organismes dans lesquels la collectivité a pris un engagement financier	Note 4 – Les immobilisations financières	ordonnateur
	Note 5 – Les stocks	ordonnateur
	Note 6 – Les créances	ordonnateur et comptable
« détail des crédits de trésorerie »	Note 7 – La trésorerie	ordonnateur
	Note 8 – Les fonds propres	ordonnateur et comptable
« État des provisions constituées et étalement des provisions »	Note 9 – Les provisions pour risques et charges	ordonnateur
« État de la dette – Répartition par nature de dette » « État de la dette – Répartition par	Note 10 – Les dettes financières	ordonnateur

nature de taux » « État de la dette –Détail des opérations de couverture » « État de la dette – Remboursement anticipé d'emprunts avec refinancement »		
	Note 11 – Les dettes non financières	ordonnateur et comptable
	Note 12 – Les comptes de régularisation	ordonnateur et comptable
Le compte de résultat		
	Note 13 – Les produits de fonctionnement	ordonnateur
« État du personnel »	Note 14 – Les charges de fonctionnement	ordonnateur
	Note 15 – Les charges d'intervention	ordonnateur
	Note 16 – Le résultat financier	ordonnateur
Autres informations		
« État des emprunts garantis et ratio d'endettement sur ces emprunts » « États sur les crédits baux, PPP, autres engagements donnés » « Liste des organismes dans lesquels la collectivité a pris un engagement financier »	Note 17 – Les engagements donnés	ordonnateur
« États des engagements reçus »	Note 18 – Les engagements reçus	ordonnateur
	Note 19 – « ... » ¹²	

Lorsqu'une note est partagée entre l'ordonnateur et le comptable, il convient de mettre en place une organisation visant à délimiter clairement les rôles de chacun et éviter ainsi les redondances dans l'information produite par l'un ou l'autre de ces deux acteurs.

CHAPITRE 2. MODÈLE DE PRÉSENTATION DE L'ANNEXE

Le présent chapitre propose un modèle de présentation de l'annexe qui devra être adapté en fonction des spécificités de l'entité et des événements survenus pendant l'exercice.

Ce modèle est construit conformément au plan présenté au paragraphe 2 du chapitre précédent :

- contexte de l'élaboration des états financiers de l'exercice N :
 - faits caractéristiques de l'exercice ;
 - périmètre des états financiers ;

¹² Tout élément significatif, non illustré par les états et commentaires listés auparavant, doit faire l'objet d'un commentaire approprié de l'ordonnateur, illustré si besoin de données issues de la comptabilité du comptable.

- principes et méthodes comptables, ainsi que changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs significatifs.
- notes relatives au bilan ;
- notes relatives au compte de résultat ;
- autres informations.

Les rubriques « notes » et « autres informations » sont à adapter pour chaque exercice en fonction de la significativité des informations à retracer.

L'entité fournit des informations générales sur le périmètre de son activité et notamment ses choix de gestion en matière de délégation d'activités, notamment à des services publics administratifs ou industriels et commerciaux.

Enfin, l'entité doit donner une information reflétant les événements postérieurs à la date de clôture lorsque ces événements n'ont aucun lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice et qu'ils n'ont pas conduit à ajuster les montants comptabilisés dans les états financiers (voir §1 du chapitre 1 du présent titre).

PRÉAMBULE

Le préambule peut être rédigé comme suit :

L'exercice clos le 31 décembre N a une durée de 12 mois. L'exercice précédent clos le 31 décembre N-1 avait une durée de 12 mois.

Le total du bilan de l'exercice avant affectation du résultat est de XX milliers d'euros.

Le total du bilan de l'exercice N-1 avant affectation du résultat s'élevait à XX milliers d'euros.

Le résultat net comptable de l'exercice N s'élève à XX milliers d'euros ; celui de l'exercice N-1 s'élevait à XX milliers d'euros.

Le total des produits de l'exercice N s'élève à XX milliers d'euros ; celui de l'exercice N-1 s'élevait à XX milliers d'euros.

Les comptes annuels de l'exercice clos au 31 décembre N ont été arrêtés le xx/xx/N+1

CONTEXTE DE L'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS DE L'EXERCICE N

FAITS CARACTÉRISTIQUES DE L'EXERCICE

- Faits caractéristiques ayant des incidences comptables significatives.

Exemple : évolution de structures (transfert de compétences), évolution des éléments liés aux fonds propres (financements reçus) et à la structure financière (emprunts, endettement), au patrimoine (importante cession de biens), etc.

- Le cas échéant, des circonstances empêchant de comparer un exercice sur l'autre.
- Les opérations non récurrentes significatives conduisant à une meilleure compréhension du compte de résultat.
- Événements postérieurs à la clôture.

PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS

Le périmètre comprend l'ensemble des services publics de nature administrative et de nature industrielle et commerciale que l'entité dispense en tant que personne morale, ainsi que les services publics gérés en budgets annexes. Ainsi, ce périmètre comprend :

- l'entité personne morale ;
- les budgets annexes non dotés de la personnalité morale et avec autonomie financière ;
- les budgets annexes non dotés de la personnalité morale et sans autonomie financière.

Ce périmètre ne comprend pas les budgets dotés de la personnalité morale.

Le budget principal de l'entité et les budgets annexes produisent chacun d'entre eux un compte individuel.

Dès lors il convient pour l'ensemble des budgets annexes, de fournir également des informations synthétiques et pertinentes sur des éléments de leur bilan et compte de résultat.

Le tableau ci-après résume le traitement des services et activités suivis en régies au sein des états financiers de l'entité qui dispose de la personnalité juridique.

Caractéristiques	Exemples	Nouvelles dispositions
Service ou activité AVEC personnalité juridique et AVEC autonomie financière	- Régies personnalisées	Établissement d'états financiers individuels distincts
Service ou activité AVEC personnalité juridique et SANS autonomie financière	- Caisses des écoles - Centres communaux d'action sociale	Établissement d'états financiers individuels distincts
Service ou activité SANS personnalité juridique et AVEC autonomie financière →Démembrement du budget principal	- Certains services publics administratifs (SPA) - Certains services publics industriels et commerciaux (SPIC)	Intégration d'éléments chiffrés significatifs au sein de l'annexe des états financiers de l'entité publique locale disposant de la personnalité juridique
Service ou activité SANS personnalité juridique et SANS autonomie financière →Démembrement du budget principal	- Opérations d'aménagement (ZAC et lotissements...) - Certaines activités sociales	Intégration d'éléments chiffrés significatifs au sein de l'annexe des états financiers de l'entité publique locale disposant de la personnalité juridique

L'entité renseigne pour l'ensemble des budgets faisant partie du périmètre tel que défini supra, les éléments suivants :

- Nom du service ou activité
- Activité concernée
- Total bilan
- Résultat de l'exercice

Ce tableau¹³ illustre la part de chaque budget, y compris le budget principal, dans l'activité globale de l'entité.

¹³ le tableau est adaptable selon l'activité de l'entité et les commentaires souhaités.

Nom de l'entité	Nature de son activité	Total bilan		Valeur relative		Résultat		Valeur relative	
		N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
BP									
BA « a »									
BA « b »									
Etc.									
Total				100 %	100 %			100 %	100 %

L'entité produit dans l'annexe les bilans et comptes de résultat synthétiques des budgets les plus significatifs.

Le caractère significatif s'apprécie, tout d'abord, au regard des enjeux relatifs de chaque budget annexe par rapport au total du bilan et au montant du résultat de l'exercice de l'entité.

Si les enjeux du budget annexe sont jugés significatifs, il appartient à la collectivité d'apporter des commentaires sur les postes concernés et les principales variations constatées lors de l'exercice.

Les commentaires des budgets annexes peuvent être apportés :

- soit dans cette partie périmètre à la suite de chacun des bilans et comptes de résultat synthétiques des budgets annexes jugés les plus significatifs ;
- soit dans les notes relatives au bilan et/ou notes relatives au compte de résultat, afin de conserver la logique de commentaire des comptes par cycles comptables.

PRINCIPES ET MÉTHODES COMPTABLES

Objectifs

- Indiquer que l'entité applique l'instruction budgétaire et comptable M57, dans le respect des obligations législatives et réglementaires propres à sa nature juridique.

Cette partie doit rappeler que les états financiers sont établis selon les principes comptables en vigueur.

Les états financiers sont établis conformément au référentiel comptable applicable aux entités publiques locales constitué, notamment, par l'instruction budgétaire et comptable M57. Les états financiers sont ainsi établis dans le respect des principes comptables applicables aux entités publiques locales, afin de donner une image fidèle du résultat, du patrimoine et de la situation financière de [l'entité].

- Apporter des précisions quand :
 - L'entité a le choix entre plusieurs méthodes : la méthode retenue est alors mentionnée et si nécessaire justifiée.
 - L'entité a utilisé une dérogation prévue par les textes qui lui sont applicables
- Mentionner, le cas échéant, le recours à l'option de neutralisation budgétaire.
- Présenter, le cas échéant, les changements comptables qui comprennent les changements de méthode comptables et les changements d'estimation comptables, ainsi que les corrections d'erreurs conformément aux dispositions du chapitre 1, point 2.
- Il peut être précisé dans cette partie que « *L'annexe est présentée en milliers d'euros, sauf mention contraire* ».

NOTES SUR LE BILAN

Les notes du bilan donnent des orientations sur les informations qui pourraient être fournies.

L'entité peut les compléter en tant que de besoin et ne pas les présenter en l'absence d'informations pertinentes au cours de l'exercice N.

Pour chaque catégorie d'immobilisations, les informations suivantes sont fournies, dès lors qu'elles sont significatives, sur :

- les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs ;
- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée pour les actifs inscrits à l'euro symbolique ;
- la valeur à la date de clôture, valeur vénale ou valeur d'usage :
 - si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ;
 - si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci.

- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

NOTE 1 : IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

L'annexe présente les méthodes utilisées pour évaluer les dépenses relatives aux phases de développement des projets dont la réalisation donne lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.

Elle donne, par catégorie d'immobilisations incorporelles, les éléments d'information sur les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes (les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés, etc.) figurent en annexe.

Subventions d'équipement versées

En plus des informations attendues pour chaque immobilisation et listées ci-dessus, l'annexe doit fournir une description succincte de l'actif financé et de la compétence au titre de laquelle ce dernier est financé :

- lors de l'octroi de subventions d'équipement, lorsque celui-ci intervient avant la date de clôture de l'exercice, sans que le versement n'ait été effectué ;
- lorsque des versements sont effectués avant la mise en service de l'immobilisation ainsi financée ;
- à compter de la date de mise en service des immobilisations ainsi financées.

Une présentation synthétique est nécessaire ; si l'entité le juge utile, elle peut présenter cette information sous forme de tableau, accompagné de commentaires littéraires.

En K€	solde au 1/1/N	Augmentations	Diminutions	solde au 31/12/N
Subventions d'équipement versées				
Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations incorporelles en cours				
Total des valeurs brutes				

En K€	solde au 1/1/N	Augmentations	Diminutions	solde au 31/12/N
Amortissements des subventions versées				
Amortissements des autres immobilisations incorporelles				
Dépréciations				
Total des valeurs nettes				

NOTE 2 : IMMOBILISATIONS CORPORELLES

L'objectif est de donner une information synthétique sur la nature des immobilisations corporelles significatives et leur évolution (mouvements d'entrées / sorties significatifs de l'exercice). Les immobilisations en cours, les biens contrôlés par l'entité doivent être analysés. Une attention particulière sera apportée aux variations relatives à des biens historiques et culturels (cf. infra).

Les modalités d'amortissement (durées notamment) sont à commenter, ainsi que leur éventuelle neutralisation.

Le cas échéant, des précisions peuvent être nécessaires en complément de la présentation de la politique d'amortissements et dépréciations faite dans la partie « Principes et méthodes comptables ».

L'information peut être donnée sous forme d'un tableau suivi de commentaires littéraires.

En K€	solde au 1/1/N	Augmentations	Diminutions	solde au 31/12/N
Terrains				
Constructions				
Réseaux et installations de voirie				
Réseaux divers				
Installations techniques, agencements et matériel				
Immobilisations concédées ou affermées				
Autres <i>dont biens historiques et culturels</i>				
Immobilisations corporelles en cours <i>dont avances et acomptes</i>				
Total des valeurs brutes				

En K€	solde au 1/1/N	Augmentations	Diminutions	solde au 31/12/N
Amortissements				
Dépréciations				
Total des valeurs nettes				

Informations complémentaires à apporter en présence de biens historiques et culturels :

Pour les biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée, avec notamment leurs principales caractéristiques et, le cas échéant, la description et le montant des travaux engagés.

Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc.). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.

En cas d'altération partielle notable du bien historique et culturel, une information appropriée est apportée.

Pour un bien historique et culturel entré officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, une information relative à la procédure engagée et à la valeur vénale estimée du bien concerné est donnée. Si l'aliénation du bien est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est donnée.

S'agissant des constructions¹⁴ :

En K€	Exercice N-1	Exercice N
Bâtiments scolaires		
Bâtiments administratifs et publics		
Total des valeurs brutes		

S'agissant des immobilisations en cours :

En K€	Exercice N-1	Exercice N
Constructions		
Autres		
Total des valeurs brutes		

NOTE 3 : DROIT DE RETOUR

L'objectif est de donner une information synthétique sur les immobilisations mises à disposition d'autres entités (dotées de la personnalité morale) et sur les immobilisations affectées (par exemple à des budgets annexes), sur lesquelles l'entité dispose d'un droit de retour.

NOTE 4 : IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les méthodes comptables suivantes doivent être précisées :

- méthode d'évaluation appliquées aux titres de participations, aux créances rattachées et aux autres immobilisations financières, ainsi que les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations ;
- utilisation de la dérogation pour l'évaluation des titres en cas de baisse anormale et momentanée de leur valeur ;
- méthodes d'évaluation des titres (premier entré – premier sorti ou coût moyen pondéré) en matière de cessions. L'information peut être donnée sous forme de tableau(x) suivi(s) de commentaires, en précisant les prêts et avances consentis à des budgets annexes si nécessaire.

Il convient de fournir les informations suivantes :

- la liste des participations financières reçues à titre gratuit, y compris celles relatives à des entités sans capital, ainsi que les créances qui leur sont rattachées ;
- un tableau de mouvement des valeurs brutes indiquant les acquisitions, les cessions et les remboursements de l'exercice ;

Immobilisation financière	Valeur brute au 01/01/N	Augmentations	Diminutions	Valeur brute au 31/12/N
...				

- un tableau de mouvements des dépréciations faisant apparaître les dotations comptabilisées au cours de l'exercice ainsi que les reprises effectuées au cours de l'exercice ;

¹⁴ Il s'agit d'exemple de précision complémentaire susceptible d'être apportée dans l'annexe.

Immobilisation financière	Dépréciations au 01/01/N	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Dépréciations au 31/12/N
...				

- s'il est significatif, un commentaire du résultat de cession des immobilisations financières ;
- des informations sur les participations, notamment leurs fonds propres, leur résultat sur la base des derniers comptes arrêtés, et, le cas échéant, les plus-values latentes significatives relatives à ces participations ;
- l'état des échéances des prêts et des créances à la clôture en distinguant les échéances à plus d'un an et les échéances à moins d'un an ;

	Échéances à plus d'un an	Échéances à moins d'un an
prêts		
...		
créances		
...		

- les engagements de versement de prêt ;
- les engagements de garantie octroyés par l'entité publique locale à ses participations et ses autres immobilisations financières.

NOTE 5 : STOCKS (SI NÉCESSAIRE EN PARTICULIER POUR LES STOCKS D'AMÉNAGEMENT)

L'objectif est de donner une information synthétique :

- sur la nature des stocks s'ils sont significatifs,
- sur leur méthode d'évaluation (y compris de détermination du coût) et de dépréciation.

Compte tenu de l'importance des stocks d'aménagement, un tableau spécifique peut figurer dans l'annexe avec la possibilité d'y incorporer d'autres natures de stocks.

Catégorie de stock	solde au 31/12/N			solde au 31/12/N-1		
	Valeur brute	Dépréciation	Valeur nette	Valeur brute	Dépréciation	Valeur nette
Stocks d'aménagement						
...						
Total						

NOTE 6 : CRÉANCES

L'objectif est de donner une information synthétique sur les principaux débiteurs de l'entité, la ventilation des créances par échéance à un an au plus et à plus d'un an et la méthode utilisée pour le calcul des dépréciations de créances. Une information sur les décisions d'apurement de créances par nature de décision est donnée le cas échéant.

Plusieurs axes d'analyse des créances sont envisageables :

- Proposer une présentation par ancienneté de créances assortie de la scission amiable / contentieux afin notamment de donner une information sur les méthodes de dépréciation des créances et d'admissions en non-valeurs ;
- Commenter en particulier le montant des créances dont la durée résiduelle est supérieure à un an ;
- Le cas échéant, proposer une analyse des principaux tiers débiteurs.

Ancienneté de la créance	N	N-1	N-2	N-3	N-4	N-5	N-6	N-7	N-8	N-...	Total
Comptes											
4111											
4116											
4141											
4146											
46721											
4...											
Total											

NOTE 7 : TRÉSORERIE

Une information est donnée sur la politique générale définie en matière de trésorerie et de placement à court terme, le cadre législatif et réglementaire et les éventuelles dérogations obtenues en matière de gestion de trésorerie.

S'agissant des valeurs mobilières de placement, une information est fournie sur :

- la nature / le type de valeurs mobilières de placement détenues,
- les méthodes d'évaluation appliquées,
- le montant des dépréciations par catégories,
- la valeur de marché à la date de clôture des valeurs mobilières de placement, ainsi qu'une information sur les plus-values latentes, le cas échéant par catégorie de valeurs mobilières.

Une information est donnée sur les effets escomptés non échus.

Il n'y a pas lieu de commenter dans les états financiers le lien entre les lignes de trésorerie et la gestion active de la dette, ce type de commentaires relevant d'un document présentant la politique financière mise en place par l'ordonnateur.

NOTE 8 : FONDS PROPRES

L'objectif est de commenter les fonds propres qui représentent des volumes financiers importants et dont les composantes sont d'origines diverses (résultats de l'entité ou apports externes).

L'information peut être présentée sous forme de tableau synthétique suivi d'un commentaire sur les principales évolutions.

Des informations peuvent être données notamment sur le FCTVA ou sur les subventions d'investissement reçues significatives.

En K€	solde au 1/1/N	Augmentations	Diminutions	solde au 31/12/N
Apports non rattachés à un actif déterminé *Dotations *Fonds d'investissement <i>dont FCTVA</i>				
Subventions d'investissement *Rattachées à un actif amortissable *Rattachées à un actif non amortissable				
Neutralisations et régularisations *Plus ou moins-values de cessions d'actifs *Neutralisation des amortissements *Neutralisation des provisions *Régularisations				
Réserves				
Report à nouveau				
Résultat de l'exercice				
Droits de l'affectant et du remettant				
Droit du concédant ou de l'affermant				
Total				

NOTE 9 : PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

L'objectif est de présenter les principaux risques et charges futurs auxquels l'entité pense se trouver confrontée à l'avenir et qu'elle a estimé nécessaire de provisionner.

L'information peut être présentée sous forme de tableau synthétique suivi d'un commentaire sur les principales évolutions ainsi que sur une explication des méthodes de provisionnement.

En K€	solde au 1/1/N	Dotations	Reprises liées à utilisation	Provisions devenues sans objet	solde au 31/12/N
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total					

Les cas exceptionnels dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ou dans lesquels il n'est pas possible de réaliser une évaluation fiable du montant de l'obligation doivent être mentionnés dans l'annexe.

Les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'entité publique locale dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges font l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

NOTE 10 : DETTES FINANCIÈRES

Il convient de se référer à l'avis du CNOCP n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du Code général des collectivités territoriales, du Code

de l'action sociale et des familles, du Code de la santé publique et du Code de la construction et de l'habitation, qui traite ce sujet.

S'agissant des emprunts simples et complexes, il convient de donner :

- Les informations à mentionner pour chaque dette financière à leur date d'émission et à la date de clôture de l'exercice sont les suivantes :
 - la date d'émission ;
 - la date d'échéance ;
 - le montant du nominal contractuel, dont la partie mobilisée ;
 - la formule de calcul du taux d'intérêt lorsque celui-ci est complexe, ou, en l'absence de taux d'intérêt complexe, la référence fixe ou variable du taux d'intérêt ;
 - le taux d'intérêt initial du contrat ;
 - la devise ;
 - les modalités de remboursement de capital : in fine, progressif, dégressif, à annuités constantes, etc. ;
 - la périodicité des remboursements du capital : annuelle, trimestrielle, mensuelle ;
 - les conditions de remboursement anticipé et la formule de calcul des pénalités éventuelles ;
 - le niveau de risque de l'emprunt ;
 - le capital restant dû à la date de clôture de l'exercice.
- Pour les dettes financières complexes, les informations additionnelles suivantes sont fournies :
 - le taux minimal ;
 - le taux maximal ;
 - les indices ou devises pouvant modifier l'emprunt ;
 - le coût de sortie.
- Concernant les opérations de réaménagements d'emprunts, les caractéristiques des opérations et la comparaison entre les conditions de la dette financière initiale et celles résultant du réaménagement sont données : la durée des emprunts, les conditions financières ainsi que le coût de sortie de l'emprunt initial. Ces informations peuvent être présentées soit dans un tableau, soit de façon littéraire.

S'agissant des instruments financiers à terme et opérations de couverture, une information sur les stratégies de couverture poursuivies et les éléments couverts est donnée dans l'annexe :

- Les éléments d'information sur les risques de marché (risque de taux, risque de change, risque de liquidité, notamment) auxquels l'entité est exposée sont présentés.
- Les instruments financiers à terme utilisés (nature et volume des contrats en cours) sont présentés dans l'annexe.
- La valeur de marché de ces instruments financiers à terme et de la dette couverte est donnée dans une même note afin de faire apparaître l'efficacité de la couverture mise en place.
- Les caractéristiques des instruments dérivés sont communiquées par famille

d'instruments (swaps, options, etc.) et portent sur :

- le notionnel ;
 - le type d'instrument ;
 - la formule de calcul du taux d'intérêt lorsque celui-ci est complexe, ou, en l'absence de taux d'intérêt complexe, la référence fixe ou variable du taux d'intérêt ;
 - la nature de la couverture (change et/ou taux) ;
 - la devise ;
 - la date d'échéance ;
 - les modalités de paiement des intérêts ;
 - le montant des charges/produits financiers liés à l'instrument (intérêts, primes, etc.).
- Par ailleurs, concernant l'encours de la dette financière, le capital restant dû avant et après opération de couverture à la date de clôture est donné par nature de taux, d'indice et par devise.

S'agissant des opérations en position ouverte isolée, la valeur de marché des instruments financiers à terme en position ouverte isolée est communiquée.

NOTE 11 : DETTES NON FINANCIÈRES (SI NÉCESSAIRE)

Les dettes non financières (dettes fournisseurs, dettes fiscales et sociales, fonds gérés par l'entité, autres dettes non financières) ne semblent pas requérir systématiquement de commentaires spécifiques. L'entité devrait néanmoins apporter un commentaire en cas, par exemple, d'évolution atypique de ces dettes.

Une attention particulière peut être apportée sur les dettes vis-à-vis des bénéficiaires de l'aide sociale, s'agissant d'une part non négligeable des créanciers de l'entité (départements).

NOTE 12 : COMPTES DE RÉGULARISATION (SI SIGNIFICATIF)

Ce point doit être traité uniquement en cas d'évolution ou de fait significatif.

NOTES SUR LE COMPTE DE RÉSULTAT

NOTE 13 : PRODUITS DE FONCTIONNEMENT

L'objectif est de présenter une information appropriée sur les produits de l'exercice qui présentent des soldes significatifs ou dont les mouvements sur l'exercice méritent que des commentaires soient portés à l'attention du lecteur des états financiers.

L'information peut être présentée, si l'entité le juge utile, sous forme de tableau synthétique suivi d'un commentaire sur les principales évolutions. Il peut s'agir de focus sur certains postes du compte de résultat. L'entité fournira une information appropriée pour chaque catégorie de produit, notamment :

- une description des caractéristiques des taxes constituant sa fiscalité locale ;
- une information sur les rôles complémentaires et supplémentaires s'ils sont significatifs ;
- une information sur les produits de fonctionnement provenant de la mise à disposition de personnel ;

- une information sur les montants futurs à recevoir au cours des exercices ultérieurs au titre de subventions de fonctionnement couvrant plusieurs exercices.

Les entités publiques locales ayant des contrats à long-terme et des opérations assimilées précisent les caractéristiques de ces contrats et la méthode de comptabilisation retenue (avancement ou achèvement).

NOTE 14 : CHARGES DE FONCTIONNEMENT

L'objectif est de commenter les charges liées à des opérations inhabituelles et ayant une incidence significative sur le résultat de l'entité publique locale : charges de personnel, achats et services extérieurs (dont crédit-bail), dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, prestations de conseil, honoraires des commissaires aux comptes et autres charges.

Il peut s'agir d'une information sectorielle, auquel cas les rubriques seront différentes selon le type de collectivité ou d'établissement public concerné.

S'agissant des charges de personnel, l'annexe distingue les charges afférentes aux rémunérations du personnel et les autres charges de personnel. Par ailleurs, l'annexe comporte une information relative aux effectifs : nombre et catégories de personnels, information relative au personnel à temps plein et à temps partiel.

Point d'attention : certains commentaires sur les charges par nature ont vocation à figurer dans le rapport de gestion dans la mesure où ils visent à analyser des évolutions entre plusieurs exercices ou des effets de structure.

NOTE 15 : CHARGES D'INTERVENTION

L'objectif est de commenter les charges d'intervention (dont les subventions accordées et les aides ou prestations à caractère social), qui constituent une part spécifique de l'action publique locale.

Point d'attention : certains commentaires sur les charges par nature ont vocation à figurer dans le rapport de gestion dans la mesure où ils visent à analyser des évolutions entre plusieurs exercices ou des effets de structure.

NOTE 16 : RÉSULTAT FINANCIER

L'objectif est de commenter les opérations significatives qui conduisent à la formation du résultat financier.

AUTRES INFORMATIONS

NOTE 17 : ENGAGEMENTS DONNÉS

- Engagements sur garanties d'emprunt
- Redevances de crédit-bail restant à courir

Redevances de crédit-bail restant à courir	Nature	Montant de l'engagement restant au 31/12/N
· Crédit-bail mobilier		
· Crédit-bail immobilier		

c) Autres engagements donnés

Année d'origine	Nature de l'engagement	Organisme bénéficiaire	Durée en années	Périodicité	Montant à l'origine	Reste au 31/12/N	Annuité à verser en N+1
	Subventions à verser en annuité						
	Engagements donnés au titre des prestations sociales						
	Autres engagements donnés						

Commentaire :

NOTE 18 : ENGAGEMENTS REÇUS

Année d'origine	Nature de l'engagement	Organisme émetteur	Durée en années	Périodicité	Montant à l'origine	Reste au 31/12/N	Annuité à recevoir en N+1
	Redevance de crédit-bail restant à recevoir						
	Subventions à recevoir (annuités restant à recevoir)						
	Autres engagements reçus						

Commentaire :

NOTE 19 : AUTRES INFORMATIONS

TITRE IV DISPOSITIONS **PARTICULIÈRES RELATIVES À** **L'AJUSTEMENT DES COMPTES SUITE À** **DES OBSERVATIONS D'AUDIT ET À LA** **JUSTIFICATION DES SOLDES À FORTE** **ANTÉRIORITÉ DANS LE CADRE DE LA** **CERTIFICATION DES COMPTES.**

La certification des comptes consiste pour les commissaires aux comptes à obtenir une assurance raisonnable sur le fait que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des collectivités à la fin de l'exercice audité. Les entités publiques locales sous instruction M57 peuvent s'engager à titre volontaire dans une démarche de certification de leurs comptes.

CHAPITRE 1. LE PÉRIMÈTRE DES ÉTATS **FINANCIERS ET LE RÉFÉRENTIEL** **OPPOSABLE AUX COMMISSAIRES AUX** **COMPTES**

A. Périmètre

Les états financiers soumis à la certification sont constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe.

Le bilan et le compte de résultat sont désignés sous le terme « états de synthèse ».

Le bilan synthétique et le compte de résultat synthétique, produits par l'application HELIOS, n'ont pas de valeur réglementaire et ne sont pas soumis à la certification des comptes.

Les états budgétaires, issus du compte administratif, du compte de gestion ou du compte financier unique, tels que l'état de consommation des crédits, l'état de réalisation des opérations, les annexes du compte administratif ou les états annexés du compte financier unique n'entrent pas dans le périmètre des états soumis à certification.

B. Référentiel

Le référentiel comptable sur lequel porte l'audit des comptes est constitué par l'instruction budgétaire et comptable M57.

Par ailleurs, il est rappelé, le cas échéant, que les dispositions des **instructions budgétaires et comptables M4 et/ou M22 s'appliquent**, lorsque la collectivité dispose de budgets annexes pour suivre, respectivement, des services publics industriels et commerciaux et/ou des services sociaux et médico-sociaux.

CHAPITRE 2. L'AJUSTEMENT DES COMPTES SUITE À DES OBSERVATIONS D'AUDIT

A. Calendrier

Les travaux de certification sont mis en œuvre dans le cadre d'un calendrier indicatif librement adaptable par les parties en lien étroit avec le commissaire aux comptes, sous réserve de respecter la date limite de vote au 30 juin N+1 :

- 15 février N+1 : Remise de la balance des comptes au professionnel du chiffre (PDC) par l'ordonnateur (balance des comptes exhaustive des opérations de l'exercice clos après ajustement du comptable avec l'ordonnateur).
- 22 mars N+1 : Date limite de transmission par le PDC de ses demandes d'ajustement des comptes nécessitant des écritures comptables.
- 15 avril N+1 : Le PDC rencontre l'exécutif de la collectivité et le comptable assignataire. Les dernières corrections sont enregistrées dans la comptabilité du comptable et de l'ordonnateur le cas échéant.
- 30 avril N+1 : Date limite de remise des états financiers (bilan, compte de résultat, annexe) par l'ordonnateur au PDC.
- 15 mai N+1 : Date limite des demandes de modification de l'annexe émanant du PDC.
- 22 mai N+1 : L'ordonnateur de la collectivité arrête les états financiers et les remet au PDC
- 31 mai N+1 : Le PDC vérifie les comptes annuels et remet son rapport d'opinion à l'exécutif de la collectivité ; la reprise des balances d'entrée (RBE) de l'exercice N+1 intervient à compter de cette date, marquant la fin du processus de certification et la clôture définitive de l'exercice.
- Juin N+1 : L'exécutif de la collectivité transmet le compte de gestion (ou compte financier unique) avec le rapport d'opinion du PDC à l'assemblée délibérante, en complément des autres documents obligatoires habituels.
- 30 juin N+1 : Date limite de vote par l'assemblée délibérante (L. 1612-12 CGCT).

Le commissaire aux comptes peut formuler des demandes d'ajustement au-delà de la clôture de la journée complémentaire définie par l'article L. 1612-11 du Code général des collectivités territoriales.

B. Cadre général

Au-delà de la journée complémentaire, les demandes d'ajustement auxquelles l'ordonnateur donne suite sont comptabilisés en contrepartie d'un compte de situation nette, dans les conditions suivantes :

Cas 1 - Opérations de l'exercice audité

Si l'ajustement d'audit vise à régulariser une charge ou un produit de l'exercice audité, le compte de fonds propres utilisé est le compte 110 « Report à nouveau » (ou le compte 119 en cas d'insuffisance du compte 110, après saisine et accord de l'administration centrale). Les comptes de charges (classe 6) et de produits (classe 7) ne peuvent être utilisés pour la comptabilisation d'écritures d'ajustement d'audit après la clôture de la journée complémentaire.

Pour la complète information du lecteur des comptes, l'annexe comporte :

- d'une part, un commentaire des ajustements de résultat comptabilisés *via* les comptes de report à nouveau (110/119) dans la note relative aux fonds propres dans le cadre de la justification des variations du report à nouveau.
- d'autre part, une information relative aux postes du compte de résultat retraités des ajustements d'audit comptabilisés en report à nouveau, afin de permettre au lecteur des comptes d'avoir une lecture du résultat tel qu'il aurait été calculé si les ajustements avaient pu être comptabilisés dans les conditions de droit commun. Cette information, présentée sous forme de tableaux retraités ou sous forme littérale¹⁵, est mentionnée dans la partie de l'annexe relative aux « *Faits caractéristiques de l'exercice* ».

Le commissaire aux comptes présentera dans son rapport d'opinion, une observation renvoyant à cette information en annexe.

Cas 2 - Corrections d'erreurs sur exercices antérieurs

Si l'ajustement d'audit vise à régulariser une situation existant à l'ouverture ou une opération d'un exercice antérieur, le compte de fonds propres utilisé est le compte 1068 de réserves (ou en cas d'insuffisance les subdivisions du compte 1022 «Fonds d'investissement», dans la limite du solde disponible, après saisine et accord de l'administration centrale dans ce cas).

Point d'attention : les ajustements post-journée complémentaire corrigeant des erreurs sur exercice antérieur au compte 1068 se distinguent du dispositif des corrections d'erreurs en cours d'exercice, dont les principes sont exposés dans le Titre 10 du Tome 1 de l'instruction M57. En effet, postérieurement à la journée complémentaire, aucun titre ou mandat ne peut être émis au compte 1068, les opérations comptabilisées sont exclusivement des opérations d'ordre non budgétaires¹⁶.

L'annexe commente dans la note relative aux « *Changements de méthode comptables, changements d'estimation comptables et corrections d'erreurs* » les ajustements comptabilisés correspondants à des corrections d'erreurs et présente une information comparative permettant d'apprécier quels auraient été les montants des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice en cours et de

¹⁵ Notamment lorsque les ajustements sont en nombre limité.

¹⁶ Les opérations d'ajustement *via* le compte 1068 peuvent avoir des conséquences sur le résultat cumulé d'investissement (ligne 001), notamment dans le cadre d'opérations relevant du régime semi-budgétaire (exemple : provisions).

l'exercice précédent si les erreurs n'avaient pas été commises.

Dispositions applicables aux deux catégories d'ajustements

Ajustements non comptabilisés

Si les ajustements demandés par le commissaire aux comptes ne peuvent être comptabilisés en situation nette sur l'exercice audité, il convient de mentionner en annexe le montant des ajustements non corrigés ainsi que leur conséquence sur les différents postes concernés du bilan et/ou du compte de résultat. C'est le cas, notamment, lorsque les ajustements concernent des opérations de l'exercice et que leur prise en compte conduirait à dépasser le montant des crédits ouverts au budget par chapitre¹⁷.

Cette information est présentée dans les notes de l'annexe relatives aux différents postes concernés du bilan et/ou du compte de résultat sous forme de tableaux retraités ou sous forme littérale et récapitulée dans la partie de l'annexe dédiée aux « *Faits caractéristiques de l'exercice* ».

Cette situation pourrait conduire le commissaire aux comptes à formuler une réserve dans son rapport d'opinion lorsque les ajustements non comptabilisés sont significatifs. Ainsi, la plus grande rigueur est attendue dans la comptabilisation des opérations d'inventaire avant la clôture de la journée complémentaire (correct rattachement des charges et des produits à l'exercice, correct recensement et évaluation des provisions, etc.).

À défaut de comptabilisation d'une demande d'ajustement sur l'exercice N, les corrections nécessaires seront effectuées lors de l'exercice suivant, au titre du dispositif des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs, lorsque la nature de l'opération le justifie (ex: provisions, dépréciations, régularisations de l'actif immobilisé et des amortissements, etc.).

Formalisme

– Les opérations d'ajustement post journée complémentaire sont comptabilisées sur la base d'une décision de l'exécutif de la collectivité.

– L'ordonnateur modifie, dans le cadre des ajustements ayant des conséquences sur les résultats cumulés, son projet de compte administratif afin que le résultat cumulé de fonctionnement (ligne 002) et/ou d'investissement (ligne 001) soit en concordance avec le compte de gestion. Pour les collectivités soumises à l'obligation de produire un rapport de présentation du compte administratif joint à la convocation de l'assemblée délibérante, l'ordonnateur y présente les ajustements auxquels il a procédé ainsi que les conséquences sur les résultats cumulés.¹⁸

- L'assemblée délibérante vote :

* le compte de gestion¹⁹;

* le compte administratif²⁰ ajusté selon les modalités précisées ci-dessus et dont les

17 Le disponible budgétaire sur chaque chapitre peut intégrer les possibilités de virement entre chapitre dans le respect du plafond fixé par l'assemblée délibérante, qui peut aller jusqu'à 7,5% des dépenses réelles de fonctionnement dans chacune des sections.

18 Les communes de plus de 3 500 habitants sont soumises à cette obligation conformément à l'article L. 2121-12 du CGCT. S'agissant des départements et des régions, il s'agit du rapport sur les affaires qui sont soumises à l'assemblée délibérante, accompagnant le projet de compte administratif conformément aux articles L.3121-18 et L.4132-18 du CGCT par renvoi des articles L.3313-1 et L.4313-1 du CGCT.

19 Ou le compte financier unique pour les entités le mettant en oeuvre.

20 Ou le compte financier unique pour les entités le mettant en oeuvre.

résultats cumulés de fonctionnement et d'investissement concordent.

Pour les entités publiques locales produisant un compte financier unique en application de l'article 205 de la loi de finances 2024, le compte financier unique se substitue au compte administratif et au compte de gestion par dérogation aux dispositions régissant ces documents.

C. Situations particulières (budgets sous instructions M4 et M22)

Les spécificités liées aux règles d'équilibre des budgets annexes M4 ou à la tarification des activités pour les budgets annexes M22 peuvent faire obstacle à la comptabilisation d'ajustements d'audit en situation nette ou, pour les budgets annexes M22, nécessiter l'intervention de tiers.

Au cas particulier des services publics industriels et commerciaux (SPIC), le référentiel M4 ne prévoit pas la possibilité de corrections d'erreurs non budgétaires au compte 1068²¹, sauf cas particuliers²² ou sur d'autres comptes de situation nette; par conséquent, les demandes d'ajustement relatives à des corrections d'erreurs sur exercice antérieur sur les budgets annexes SPIC font l'objet d'une mention en annexe.

Au cours de l'exercice suivant, les régularisations nécessaires seront comptabilisées. Il est précisé que les SPIC enregistrant des écritures budgétaires de régularisation le font obligatoirement en totalité sur un seul exercice sur la base d'une délibération prise par l'assemblée délibérante.

Au cas particulier des budgets annexes M22, il appartient à l'établissement ou au service social ou médico-social de déterminer, en lien et avec l'accord préalable de l'autorité de tarification, le compte de situation nette à retenir, dans le respect des préconisations formulées dans l'instruction budgétaire et comptable M22²³.

Plus généralement, l'approche retenue consiste à insérer dans l'annexe des informations synthétiques et pertinentes sur des éléments du bilan et du compte de résultat des services ou activités suivis en « budget annexe » et présentant un caractère significatif.

C'est dans ce cadre que seront retracés les ajustements comptables portant sur les budgets annexes qui n'ont pu trouver une traduction dans les écritures comptables du budget concerné.

CHAPITRE 3. LA JUSTIFICATION DES SOLDES COMPTABLES PRÉSENTANT UNE FORTE ANTÉRIORITÉ

Compte tenu de la forte antériorité de certaines opérations, au regard du contexte inhérent aux collectivités locales, **la justification des opérations anciennes sur certains postes d'actifs et de passifs est limitée à une profondeur historique de**

21 cf. l'avis n°2012-05 du 18 octobre 2012 du CNoCP relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs qui exclut de son champ d'application les entités ayant une activité de nature industrielle et commerciale.

22 Seules deux opérations sont débudgétisées pour les SPIC : le cas de la première comptabilisation d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières et le cas de la sortie de biens réformés totalement amortis.

23 Voir tome I « Le cadre comptable », titre 1, chapitre 3 « Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs ».

cinq exercices.

Ainsi, s'agissant des budgets qui relèvent de l'instruction budgétaire et comptable M57, pour l'exercice N, l'ordonnateur et le comptable public justifieront les opérations de moins de 5 ans au 31 décembre N, soit tous les flux comptabilisés depuis le 1^{er} janvier N-4²⁴ pour les postes suivants des états financiers :

A l'actif du bilan

- **subventions d'investissement versées** : sont concernés tous les comptes de valeur brute et d'amortissement concourant à la formation du solde du poste « subventions d'investissement versées » ;

Au passif du bilan

- **fonds propres** : sont concernés tous les comptes concourant à la formation des soldes des postes « dotations », « fonds d'investissement », « subventions d'investissement rattachées à un actif amortissable », « subventions d'investissement rattachées à un actif non amortissable », « neutralisations et régularisations », « réserves », « report à nouveau », « droit du concédant et de l'affermant » ; « droit de l'affectant et du remettant ».

Cette disposition s'applique aux budgets annexes sous instruction M4 et M22 relevant du périmètre des états financiers de l'entité soumise à certification pour lesquels la justification des postes de fonds propres est limité à une profondeur historique de 5 exercices.

Pour l'ensemble des éléments d'actifs et de passif susvisés, **les soldes antérieurs au 1^{er} janvier N-4 sont réputés justifiés**. Cette limitation à la profondeur des investigations n'est pas exclusive de la poursuite de travaux de fiabilisation sur les postes concernés lorsque les pièces justificatives peuvent être produites.

24 Par exemple, pour l'exercice 2025, l'ordonnateur et le comptable public justifieront les opérations de moins de 5 ans au 31 décembre 2025, soit tous les flux comptabilisés depuis le 1^{er} janvier 2021