

Annexe n°1
« TOME COMPTABLE »

INSTRUCTION
BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE
M.57

TOME I

Table des matières

TOME I LE CADRE COMPTABLE 5(LA NOMENCLATURE PAR NATURE).....9

GÉNÉRALITÉS.....10

TITRE 1 – LA CLASSIFICATION DES COMPTES.....13

CHAPITRE 1. LA CODIFICATION.....14

1. RÉPARTITION DES OPÉRATIONS DANS LES CLASSES DE COMPTES.....14

2. STRUCTURE DÉCIMALE DES COMPTES.....14

3. CRITÈRES DE CLASSEMENT.....15

CHAPITRE 2. LA NOMENCLATURE COMPTABLE.....17

TITRE 2 – CLASSE 1 : LES COMPTES DE CAPITAUX.....18

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....19

1. GÉNÉRALITÉS.....19

2. LES FONDS PROPRES.....19

2.1 LES APPORTS NON RATTACHÉS À UN ACTIF DÉTERMINÉ.....19

2.1.1 Définition.....19

2.1.2 Comptabilisation et évaluation.....19

2.2 LES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT REÇUES.....20

2.2.1 Définition.....20

2.2.2 Comptabilisation et évaluation.....20

***2.3. AUTRES OPÉRATIONS : LES NEUTRALISATIONS ET RÉGULARISATIONS
D'OPÉRATIONS.....20***

2.3.1 Définition.....20

2.3.2 Comptabilisation et évaluation.....21

2.4 LES RÉSERVES, LE REPORT À NOUVEAU, LE RÉSULTAT DE L'EXERCICE.....21

2.4.1 Définition.....21

2.4.2 Comptabilisation et évaluation.....21

***2.5 DROITS RELATIFS AUX OPÉRATIONS DE MISE EN AFFECTATION ET DE MISE À
DISPOSITION.....22***

2.5.1 Définition.....22

2.5.2 Comptabilisation et évaluation.....22

3. LE PASSIF (LES RESSOURCES STABLES).....22

3.1 LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.....22

3.1.1 Définition.....22

3.1.2 Comptabilisation et évaluation.....23

3.2 LES DETTES FINANCIÈRES.....24

3.2.1 Définition.....24

3.2.2 Comptabilisation et évaluation.....24

CHAPITRE 2 : LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....26

1. COMPTE 10 – DOTATIONS, FONDS DIVERS ET RÉSERVES.....26

2. COMPTE 11 – REPORT À NOUVEAU.....33

***3. COMPTE 12 – RÉSULTAT DE L'EXERCICE (EXCÉDENTAIRE OU DÉFICITAIRE)
.....34***

4. COMPTE 13 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT.....34

5. COMPTE 15 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.....42

6. COMPTE 16 – EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉS.....	48
7. COMPTE 18 – COMPTE DE LIAISON : AFFECTATION (BUDGETS ANNEXES – RÉGIES NON PERSONNALISÉES).....	56
8. COMPTE 19 – NEUTRALISATIONS ET RÉGULARISATIONS D’OPÉRATIONS...58	
TITRE 3 – CLASSE 2 : LES COMPTES D’IMMOBILISATIONS.....	64
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	65
1. GÉNÉRALITÉS.....	65
2. LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES.....	66
2.1 Définition.....	66
2.2 Comptabilisation et évaluation.....	67
2.3 Les subventions d’équipement versées.....	73
3. LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	74
3.1 Définition.....	74
3.2 Comptabilisation et évaluation.....	75
3.3 Cas particuliers.....	82
4. LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES.....	87
4.1 Définition.....	87
4.2 Comptabilisation et évaluation.....	87
CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	91
1. COMPTE 20 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES.....	91
2. COMPTE 21 – IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	98
3. COMPTE 22 – IMMOBILISATIONS REÇUES EN AFFECTATION.....	102
4. COMPTE 23 – IMMOBILISATIONS EN COURS.....	103
5. COMPTE 24 – IMMOBILISATIONS, CONCÉDÉES, AFFERMÉES OU MISES À DISPOSITION.....	105
6. COMPTE 26 – PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS.....	106
7. COMPTE 27 – AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES.....	108
8. COMPTE 28 – AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS.....	111
9. COMPTE 29 – DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS.....	121
CHAPITRE 3. DISPOSITIONS SUR DES MODALITÉS PARTICULIÈRES D’ENTRÉE À L’ACTIF D’IMMOBILISATION NON FINANCIÈRES.....	125
1. MODALITÉS PARTICULIÈRES D’ACQUISITION A TITRE ONÉREUX.....	125
1.1 ACQUISITION CONTRE VERSEMENT DE RENTES VIAGÈRES.....	125
1.2 ACQUISITION EN L’ÉTAT DE FUTUR ACHÈVEMENT.....	125
1.3 ACQUISITION PAR VOIE DE CRÉDIT BAIL.....	126
1.4 BAUX EMPHYTÉOTIQUES UTILISÉS EN VUE DE LA RÉALISATION D’UN OUVRAGE ET BAUX À CONSTRUCTION.....	126
1.4.1 Les baux emphytéotiques.....	126
1.4.2 Les baux à construction.....	126
2. LES ACQUISITIONS À TITRE GRATUIT.....	127
2.1. BIENS REÇUS À TITRE DE DOTATION OU D’APPORT.....	127
2.2. SUBVENTIONS REÇUES EN NATURE.....	127
2.3. DONS ET LEGS.....	127
CHAPITRE 4. LES DIFFÉRENTS MODES DE SORTIE D’ACTIF D’UNE IMMOBILISATION NON FINANCIÈRE.....	128
1 CESSION À TITRE ONÉREUX.....	128
2. CESSION À TITRE GRATUIT, À L’EURO SYMBOLIQUE, OU À UN PRIX INFÉRIEUR À LEUR VALEUR VÉNALE.....	130

3. DOTATIONS OU APPORTS.....	131
4. IMMOBILISATIONS SINISTRÉES.....	131
5. IMMOBILISATIONS RÉFORMÉES.....	132
6. IMMOBILISATIONS DÉTRUITES OU HORS D'USAGE.....	132
7. IMMOBILISATIONS DE FAIBLE VALEUR OU À CONSOMMATION RAPIDE.....	133
CHAPITRE 5. DIFFÉRENTS MODES D'UTILISATION DES IMMOBILISATIONS PAR DES TIERS.....	134
1. LOCATION.....	134
2. LOCATION-VENTE.....	134
2.1 LA PREMIÈRE PHASE DÉBUTE À LA DÉLIVRANCE DES BIENS, QUI NE S'ACCOMPAGNE PAS D'UN TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ.....	134
2.2 LA SECONDE PHASE DE L'EXÉCUTION DU CONTRAT CORRESPOND À LA VENTE, QUI CONCRÉTISE LE TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ.....	135
2.2.1 Le locataire lève l'option.....	135
2.2.2 Le locataire ne lève pas l'option.....	136
3. MISE À DISPOSITION CONSÉCUTIVE À UN TRANSFERT DE COMPÉTENCE....	137
3.1 DISPOSITIONS GÉNÉRALES	137
3.1.1 Transfert de compétence en matière d'enseignement.....	137
3.1.2 Autres transferts de compétences.....	138
3.2 DISPOSITIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES.....	138
4. AFFECTATION.....	139
4.1 ANALYSE COMPARÉE.....	139
4.2 DROITS ET OBLIGATIONS DE L'AFFECTATAIRE.....	140
5. MISE EN CONCESSION.....	141
6. CONSTRUCTION SUR SOL D'AUTRUI.....	141
6.1 DISPOSITIONS GÉNÉRALES.....	141
6.2 DISPOSITIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES.....	141
TITRE 4 – CLASSE 3 : LES COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS.....	143
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	144
1. GÉNÉRALITÉS.....	144
2. LES STOCKS ET EN-COURS.....	144
2.1 Définition.....	144
2.2 Comptabilisation et évaluation.....	145
CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	150
1. PRESENTATION DES COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS.....	150
2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS.....	151
2.1 LE FONCTIONNEMENT GÉNÉRAL DES COMPTES DE STOCKS SELON LES DIFFÉRENTS TYPES D'INVENTAIRE.....	151
2.1.1 Système de l'inventaire intermittent.....	151
2.1.2 Système de l'inventaire permanent.....	152
2.1.3 Système de l'inventaire permanent simplifié (stocks de terrains aménagés).....	152
2.2 DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES AUX STOCKS DE TERRAINS ET DE BIENS IMMOBILIERS (LOTISSEMENTS).....	152
2.2.1 Production des lotissements.....	153
2.2.2 Transferts entre le budget principal et le budget annexe.....	154
2.3 DEPRECIATION DES STOCKS ET EN-COURS (COMPTE 39).....	154
TITRE 5 – CLASSE 4 : LES COMPTES DE TIERS.....	155
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	156

1. GÉNÉRALITÉS.....	156
2. LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT.....	157
2.1 Définition.....	157
2.2 Comptabilisation et évaluation.....	157
3. LES DETTES NON FINANCIÈRES.....	158
3.1 Définition.....	158
3.2 Comptabilisation et évaluation.....	158
CHAPITRE 2 : LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	160
1. COMPTE 40 – FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS.....	160
2. COMPTE 41 – REDEVABLES ET COMPTES RATTACHÉS.....	165
3. COMPTE 42 – PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS.....	170
4. COMPTE 43 – SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX.....	171
5. COMPTE 44 – ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES.....	172
6. COMPTE 45 – COMPTABILITÉ DISTINCTE RATTACHÉE.....	176
7. COMPTE 46 – DÉBITEURS et CRÉDITEURS DIVERS.....	179
8. COMPTE 47 – COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE.....	183
9. COMPTE 48 – COMPTES DE RÉGULARISATION.....	189
10. COMPTE 49 – DÉPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS.....	191
TITRE 6 – CLASSE 5 : LES COMPTES FINANCIERS.....	193
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	194
1. GÉNÉRALITÉS.....	194
2. LES ÉLÉMENTS D'ACTIF COMPOSANT LA TRÉSORERIE.....	195
2.1 LES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT.....	195
2.1.1 Définition.....	195
2.1.2 Comptabilisation et évaluation.....	195
2.2 LES DISPONIBILITÉS.....	196
2.2.1 Définition.....	196
2.2.2 Comptabilisation et évaluation.....	196
2.3 LES AVANCÉS DE TRÉSORERIE VERSÉES.....	196
2.3.1 Définition.....	196
2.3.2 Comptabilisation et évaluation.....	196
3. LES ÉLÉMENTS DE PASSIF COMPOSANT LA TRÉSORERIE (TRÉSORERIE PASSIVE).....	197
3.1 LES CRÉDITS DE TRÉSORERIE.....	197
3.1.1 Définition.....	197
3.1.2 Comptabilisation et évaluation.....	197
CHAPITRE 2 : LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	198
1. COMPTE 50 – VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT.....	198
2. COMPTE 51 – TRÉSOR, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS.....	201
3. COMPTE 54 – RÉGIES.....	207
4. COMPTE 58 – VIREMENTS INTERNES.....	210
5. COMPTE 59 – DÉPRECIATIONS DES COMPTES FINANCIERS.....	211
TITRE 7 – CLASSE 6 : LES COMPTES DE CHARGES.....	213
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	214
1.1 Définition.....	214
1.2 Comptabilisation.....	216

CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	219
1. COMPTE 60 – ACHATS ET VARIATION DE STOCKS.....	219
1.1 PRINCIPES.....	219
1.2 DESCRIPTION DES COMPTES.....	220
2. COMPTE 61 – SERVICES EXTÉRIEURS.....	223
3. COMPTE 62 – AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS.....	226
4. COMPTE 63 – IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS.....	228
5. COMPTE 64 – CHARGES DE PERSONNEL.....	229
6. COMPTE 65 – AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE.....	231
7. COMPTE 66 – CHARGES FINANCIÈRES.....	235
8. COMPTE 67 – CHARGES SPÉCIFIQUES.....	236
9. COMPTE 68 – DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DÉPRÉCIATIONS ET AUX PROVISIONS.....	238
TITRE 8 – CLASSE 7 : LES COMPTES DE PRODUITS.....	240
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	241
1.1 Définition.....	241
1.2 Comptabilisation.....	242
CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	244
1. COMPTE 70 – PRODUITS DES SERVICES, DU DOMAINE, ET VENTES DIVERSES 	244
2. COMPTE 71 – PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE).....	246
3. COMPTE 72 – PRODUCTION IMMOBILISÉE.....	246
4. COMPTE 73 – IMPÔTS ET TAXES.....	247
5. COMPTE 74 – DOTATIONS ET PARTICIPATIONS.....	264
6. COMPTE 75 – AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE.....	275
7. COMPTE 76 – PRODUITS FINANCIERS.....	276
8. COMPTE 77 – PRODUITS SPÉCIFIQUES.....	277
9. COMPTE 78 – REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS.....	280
10. COMPTE 79 – TRANSFERTS DE CHARGES.....	280
TITRE 9 – CLASSE 8 : LES COMPTES SPÉCIAUX.....	281
CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....	282
CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	282
1. COMPTE 80 – ENGAGEMENTS HORS BILAN.....	282
2. COMPTE 86 – VALEURS INACTIVES.....	282
TITRE 10 – MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D’ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D’ERREURS SUR EXERCICES CLOS	284
CHAPITRE 1. LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES.....	285
1. DÉFINITION.....	285
2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES 	285
2.1 APPLICATION D’UN CHANGEMENT DE MÉTHODE COMPTABLE.....	285
2.2 COMPTABILISATION ET RETRAITEMENT DE L’INFORMATION FINANCIÈRE COMPARATIVE.....	285

2.2.1 RÈGLE GÉNÉRALE.....	285
2.2.2 LES LIMITES À L'APPLICATION DE LA RÈGLE GÉNÉRALE.....	286
2.2.3 EXISTENCE DE DISPOSITIONS TRANSITOIRES.....	286
2.3 INFORMATION EN ANNEXE.....	286
2.4 SYNTHÈSE.....	287
CHAPITRE 2. LES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES.....	288
1.DÉFINITION.....	288
2.DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS	
COMPTABLES.....	288
2.1 APPLICATION D'UN CHANGEMENT D'ESTIMATION COMPTABLE.....	288
2.2 COMPTABILISATION ET RETRAITEMENT DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	
COMPARATIVE.....	288
2.3 INFORMATION EN ANNEXE.....	288
2.4 SYNTHÈSE.....	289
2.5 ILLUSTRATION.....	289
CHAPITRE 3. LES CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS.....	291
1.DÉFINITION.....	291
2.DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS.....	291
2.1 COMPTABILISATION ET RETRAITEMENT DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	
COMPARATIVE.....	291
2.1.1 RÈGLE GÉNÉRALE.....	291
2.1.2 LES LIMITES À L'APPLICATION DE LA RÈGLE GÉNÉRALE.....	292
2.2 INFORMATION EN ANNEXE.....	292
2.3 SYNTHÈSE.....	293
2.4 ILLUSTRATIONS.....	293
2.4.1 CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS RELATIVES À	
L'ENDETTEMENT DE L'ENTITÉ (EMPRUNTS ET LIGNES DE TRÉSORERIE)	
.....	293
2.4.2 CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS RELATIVES AUX	
IMMOBILISATIONS.....	294
2.4.3 CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS RELATIVES AUX	
PROVISIONS.....	295
TITRE 11 – MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES ÉVÉNEMENTS POST-	
CLÔTURE.....	296
1.DÉFINITION.....	297
2.COMPTABILISATION ET ÉVALUATION.....	297
2.1 LES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DONNANT LIEU À DES	
AJUSTEMENTS COMPTABLES.....	297
2.2 LES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE NE DONNANT PAS LIEU À DES	
AJUSTEMENTS COMPTABLES.....	297
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE.....	297
3.1 Informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture liés à des situations existant à	
la date de clôture.....	297
3.2 Informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture non liés à des situations	
existant à la date de clôture.....	298
4. ILLUSTRATIONS.....	298

TOME I

LE CADRE COMPTABLE

(LA NOMENCLATURE PAR NATURE)

À titre liminaire, en raison du large périmètre d'application du référentiel M57, il est précisé que le terme générique d'« entité » est retenu dans la présente instruction pour désigner la collectivité ou l'établissement la mettant en œuvre.

En effet, le référentiel M57, adapté pour des entités publiques locales variées, se caractérise par sa transversalité.

Ainsi, au 1^{er} janvier 2019, il est applicable :

- de plein droit, par la loi, aux collectivités territoriales de Guyane et de Martinique, à la collectivité de Corse, à la ville de Paris et aux métropoles ;
- par droit d'option, à toutes les collectivités locales, leurs établissements publics locaux et l'ensemble des établissements mentionnés à l'article L. 1612-20 du code général des collectivités territoriales (CGCT), en application des dispositions prévues par l'article 106 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (loi « NOTRÉ ») précisé par le décret du 30 décembre 2015 portant application de l'article 106 III ;
- par convention avec la Cour des Comptes, aux collectivités locales qui entrent dans le champ d'expérimentation de la certification des comptes publics (période 2020-2022), en application des dispositions prévues par l'article 110 de la loi « NOTRÉ ».

GÉNÉRALITÉS

La comptabilité publique, comportant notamment une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire¹, est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- 1° de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;
- 2° de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;
- 3° de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance.

Conformément au deuxième alinéa de l'article 47-2 de la Constitution, « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), et notamment les articles 56 et 57, font référence à la comptabilité générale en renvoyant à la compétence du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) sur les questions de normalisation comptable.

Ainsi, selon le dernier alinéa de l'article 56, « *Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1er ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 visée ci-dessus* ».

¹ Sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} du GBCP. En outre, selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1^{er}, il est également tenu une comptabilité analytique.

Sont notamment visés à l'article 1^{er} du GBCP, les collectivités territoriales et leurs établissements publics.

La comptabilité générale, également qualifiée de « comptabilité d'exercice », de « comptabilité en droits constatés », voire de « comptabilité patrimoniale », retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité. Tenue par exercice s'étendant sur une année civile, elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations, en vertu duquel les opérations et les autres événements doivent être pris en compte au moment où ils se produisent, indépendamment de la date de paiement ou d'encaissement éventuellement afférente.

La qualité des comptes est assurée par le respect des principes comptables, tels que définis par la présente instruction.

Elle doit notamment répondre aux objectifs suivants :

- 1° Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- 2° Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;
- 3° Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;
- 4° Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;
- 5° Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;
- 6° Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

Pour donner une image fidèle et garantir la qualité et la compréhension de l'information, la comptabilité implique en conséquence le respect de principes.

Parmi ces principes, repris de manière détaillée au tome IV « Les états financiers » de la présente instruction, figurent notamment :

Le principe de 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.

Le principe de continuité d'existence

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'existence.

Le principe de 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.

Le principe de 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.

Le principe de 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.

Le tome IV de la présente instruction, qui expose en son préambule l'intégralité des principes comptables, précise également les contraintes à prendre en compte pour l'application des principes comptables (le rapport coût/avantage de l'information comptable, notamment).

TITRE 1 – LA CLASSIFICATION DES COMPTES

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

CHAPITRE 1. LA CODIFICATION

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

La codification du plan de comptes permet :

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

L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés (cf Tome IV Les états financiers).

1. RÉPARTITION DES OPÉRATIONS DANS LES CLASSES DE COMPTES

Les opérations relatives au bilan sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

- classe 1 : comptes de capitaux (fonds propres, provisions pour risques et charges, dettes financières) ;
- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

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

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

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

La classe 9 est réservée à la comptabilité analytique tenue par l'ordonnateur. Lorsque l'entité a choisi de tenir sa comptabilité analytique en utilisant les comptes de la classe 9, les opérations sont enregistrées dans ces comptes selon les critères qui lui sont propres.

2. STRUCTURE DÉCIMALE DES COMPTES

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

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

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

· Signification des terminaisons 1 à 8

Dans les comptes à deux chiffres

Les comptes de terminaison 1 à 8 ont une signification de regroupement. Par dérogation à cette règle, le compte 28 « Amortissements des immobilisations » fonctionne comme un compte de sens contraire à celui des comptes de la classe concernée.

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

Une liaison est établie entre les comptes d'amortissement et de dépréciation du bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78).

C'est également le cas pour certains comptes de charges et de produits.

Exemple :

- 65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante » ;
- 66 « Charges financières » et 76 « Produits financiers » ;
- 67 « Charges spécifiques » et 77 « Produits spécifiques » ;
- 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » et 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

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

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

Dans les comptes à trois chiffres (et plus)

Les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur.

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

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

• **Signification de la terminaison 9**

Dans les comptes à deux chiffres

Les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59). Au bilan, ces comptes, créditeurs, viennent en diminution des comptes d'actifs correspondants.

Dans les comptes à trois chiffres (et plus)

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

Exemple

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

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

3. CRITÈRES DE CLASSEMENT

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

Indépendamment de cette cohérence interne du plan de comptes, l'établissement des documents de synthèse nécessite une répartition des opérations enregistrées en comptabilité selon les critères généraux de classement retenus (cf Tome IV Les états financiers – Titres I et II relatifs au bilan et au compte de résultat).

CHAPITRE 2. LA NOMENCLATURE COMPTABLE

La liste détaillée des comptes figure en [annexe n°1](#) pour les entités de 3 500 habitants et plus, et en [annexe n°2](#) pour les entités de moins de 3 500 habitants.

Les services à caractère administratif des entités appliquent la nomenclature de l'entité de rattachement.

Toutefois, si pour des raisons particulières, des entités de moins de 3 500 habitants souhaitent utiliser un plan de comptes détaillé, elles peuvent adopter la nomenclature applicable aux entités de 3 500 habitants et plus par délibération. Dans cette hypothèse, le niveau de détail des comptes de ce plan devient obligatoire, comme il l'est pour les entités de 3 500 habitants et plus.

La numérotation la plus détaillée inscrite dans le plan de comptes correspond au niveau du compte par nature qui doit être utilisé pour l'exécution du budget. Par exception à cette règle, les entités de moins de 3 500 habitants utilisent les comptes 6411 « Rémunérations du personnel titulaire » et 6413 « Rémunérations du personnel non titulaire » à 4 chiffres au lieu des 5 figurant dans le plan de comptes.

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

Le comptable tient la comptabilité générale au même niveau que le plan de comptes, et le cas échéant, pour ceux des classes 4 et 5 à un niveau plus détaillé, notamment pour ce qui concerne les opérations avec les budgets annexes (compte 451), les fonds gérés par l'entité (compte 453) ou les opérations en tant que mandataires (comptes 454 à 458) et les produits dont il convient de suivre le recouvrement (subdivisions du compte 411).

TITRE 2 – CLASSE 1 : LES COMPTES DE CAPITAUX

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1. GÉNÉRALITÉS

Les comptes de classe 1 retrace les fonds propres, les provisions pour risques et charges et les dettes financières de l'entité.

Les fonds propres sont constitués des apports non rattachés à un actif, des subventions d'investissement reçues, des neutralisations et régularisations d'opérations, des réserves, du report à nouveau et du résultat de l'entité, ainsi que des droits de l'affectant, du concédant, de l'affermant et du remettant.

Les provisions pour risques et charges et les dettes financières font partie du passif de l'entité.

Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'un événement passé, qu'elle ne peut régler que par une sortie de ressources.

Le bilan distingue les fonds propres et le passif.

2. LES FONDS PROPRES

Les fonds propres sont constitués des apports non rattachés à un actif déterminé, des subventions d'investissement reçues, des opérations de neutralisation et de régularisation, des réserves, du report à nouveau et du résultat de l'exercice de l'entité ainsi que des droits de l'affectant, du concédant, de l'affermant et du remettant.

2.1 LES APPORTS NON RATTACHÉS À UN ACTIF DÉTERMINÉ

◦ 2.1.1 DÉFINITION

Les apports non rattachés à un actif déterminé constituent l'ensemble des financements reçus, non affectés à un ou plusieurs investissements identifiés.

Les apports non rattachés à un actif déterminé comprennent :

- les dotations ;
- les fonds globalisés d'investissement² ;
- les dons et legs en capital.

Au bilan, ils figurent en haut de bilan « Fonds propres et Passif » dans la rubrique « Fonds propres ».

◦ 2.1.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les apports non rattachés à un actif déterminé sont comptabilisés à la date de leur octroi, correspondant à la date de leur notification.

• Évaluation

Lors de la **comptabilisation initiale**, l'enregistrement en « Fonds propres » est réalisé pour le montant du financement notifié.

En cas d'apport en nature, l'enregistrement en « Fonds propres » est réalisé pour la valeur de l'actif apporté.

À la clôture de l'exercice, les apports non rattachés à un actif déterminé sont maintenus dans les « Fonds propres » pour leur montant initial.

² Selon les dispositions actuellement en vigueur, ceux-ci recouvrent les fonds reçus affectés, par la loi, au financement global de la section d'investissement tels que le fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA).

2.2 LES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT REÇUES

◦ 2.2.1 DÉFINITION

Les subventions d'investissement reçues constituent l'ensemble des financements perçus par l'entité en vue d'acquérir ou de créer un ou plusieurs investissements identifiés.

Ces financements peuvent prendre les formes suivantes :

- des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;

- des financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Une distinction est faite entre les subventions d'investissement rattachées à un actif amortissable et celles rattachées à un actif non amortissable.

Au bilan, elles figurent en haut de bilan « Fonds propres et Passif » dans la rubrique « Fonds propres ».

◦ 2.2.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les subventions d'investissement reçues sont comptabilisées à la date de leur octroi, correspondant à la date de leur notification.

• Évaluation

Lors de la **comptabilisation initiale**, l'enregistrement en « Fonds propres » est réalisé pour le montant du financement notifié.

En cas d'apport en nature, l'enregistrement en « Fonds propres » est réalisé pour la valeur de l'actif apporté.

À la clôture de l'exercice, les subventions d'investissement reçues évoluent symétriquement à l'actif qu'elles financent :

- pour un actif amortissable, son financement est repris au compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, au prorata de la part financée par subvention.

- pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les fonds propres pour son montant initial.

2.3. AUTRES OPÉRATIONS : LES NEUTRALISATIONS ET RÉGULARISATIONS D'OPÉRATIONS

◦ 2.3.1 DÉFINITION

Ces opérations permettent notamment de neutraliser sur le résultat annuel les impacts budgétaires :

- des plus ou moins-values de cessions d'immobilisations (compte 192) ;

- de la dotation aux provisions constituée dans le cadre des emprunts structurés (compte 194) ;

- de certaines dotations aux provisions et dépréciations constituées par les métropoles et les communes (compte 197) ;

- de la dotation aux amortissements de certains éléments d'actif (compte 198).

Au bilan, les opérations de neutralisation et de régularisations figurent en haut de bilan « Fonds propres et Passif » dans la rubrique « Fonds propres ».

◦ 2.3.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Le transfert de la plus ou moins-value de cession en section d'investissement est comptabilisé dès la constatation du prix de vente de l'immobilisation dans les comptes de l'entité.

Les différents dispositifs de neutralisation budgétaire s'appliquent selon les dispositions prévues par le CGCT. Les commentaires des comptes 194, 197 et 198 présentent, au cas par cas, les conditions de leur mise en œuvre sur le plan budgétaire et comptable.

- Évaluation

Les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations résultent de la différence entre le prix de vente de l'actif immobilisé et sa valeur nette comptable.

La neutralisation de la dotation aux amortissements d'éléments d'actifs peut être totale ou partielle. L'opération porte sur la dotation aux amortissements des biens entrant dans le champ d'application de la neutralisation, déduction faite du montant de la reprise annuelle des subventions d'investissement reçues pour le financement de ces biens.

Le mécanisme de neutralisation budgétaire des provisions pour risques et charges sur les emprunts complexes souscrits avant le 1^{er} janvier 2014 porte sur les variations annuelles de ces provisions (dans la limite du solde débiteur du compte 194).

La neutralisation de certaines dotations aux provisions et dépréciations constituées par les métropoles et les communes peuvent être totale ou partielle, déduction faite des reprises sur provisions et dépréciations.

2.4 LES RÉSERVES, LE REPORT À NOUVEAU, LE RÉSULTAT DE L'EXERCICE

- 2.4.1 DÉFINITION

Les réserves correspondent au montant cumulé du résultat annuel excédentaire affecté au besoin de financement de l'investissement et, au montant éventuel des dotations complémentaires du résultat annuel de fonctionnement au financement de l'investissement.

Le report à nouveau correspond au report cumulé des résultats déficitaires (report à nouveau débiteur) qui n'ont pas été apurés, ou excédentaires (report à nouveau créditeur) qui n'ont pas été affectés en réserves.

Le résultat de l'exercice est la conséquence des activités menées par l'entité durant l'exercice clos : il correspond à la différence entre les produits et les charges constatés rattachables à l'exercice clos. Il peut être déficitaire ou excédentaire.

Au bilan, ces trois postes figurent en haut de bilan « Fonds propres et Passif » dans la rubrique « Fonds propres ».

- 2.4.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

- Critères de comptabilisation

L'affectation du résultat de l'exercice clos s'effectue sur la base et à la date de la délibération de l'assemblée qui intervient avant le 30 juin de l'exercice suivant.

- Évaluation

Les réserves sont constituées pour le montant des résultats excédentaires des précédents exercices clos affectés par l'assemblée délibérante à la section d'investissement.

Pour la détermination du résultat à affecter, il n'est pas tenu compte des restes à réaliser de la section de fonctionnement. Seul le besoin de financement de la section d'investissement est corrigé des restes à réaliser de cette section en dépenses et en recettes.

Le résultat cumulé excédentaire de fonctionnement doit être affecté en priorité :

- à l'apurement d'un éventuel déficit de fonctionnement antérieur (report à nouveau débiteur) ;

- à la couverture du besoin de financement dégagé par la section de fonctionnement (réserves) ;

- pour le solde et selon la décision de l'assemblée délibérante, en excédents de fonctionnement reportés (report à nouveau créditeur) ou en dotation complémentaire en réserves. Le résultat cumulé déficitaire de fonctionnement n'est pas affecté, mais inscrit en report à nouveau. Ce report à nouveau déficitaire est maintenu en report à nouveau débiteur jusqu'à apurement total ou partiel par un prochain résultat excédentaire.

2.5 DROITS RELATIFS AUX OPÉRATIONS DE MISE EN AFFECTATION ET DE MISE À DISPOSITION

◦ 2.5.1 DÉFINITION

L'affectation et la mise à disposition sont des opérations qui permettent de transférer à un tiers, la jouissance d'un bien, à titre gratuit, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, tout en conservant la propriété du bien.

Elles se distinguent par l'objet qui sous-tend le transfert :

- l'affectation d'un bien intervient entre une collectivité et l'un de ses démembrements (budget annexe rattaché au budget principal par un compte de liaison ou régie dotée de la seule l'autonomie financière). Cette opération s'appuie sur le compte 181 « Compte de liaison : affectation à ... » tant chez l'affectant que chez l'affectataire ».

- la mise à disposition d'un bien intervient dans le cadre d'un transfert de compétences entre entités publiques dès lors que ce bien est nécessaire à l'exercice de la compétence transférée. Cette opération s'appuie sur le compte 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » dans les comptes du bénéficiaire et le compte 242 « Mises à disposition dans le cadre du transfert de compétences » dans les comptes du remettant.

Ces opérations se caractérisent par un droit de retour intégral des biens affectés ou mis à disposition (cf. commentaires des comptes de la classe 2).

◦ 2.5.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les opérations d'affectation et de mise à disposition sont comptabilisées à la date du transfert effectif des biens.

• Évaluation

Les biens sont transférés pour leur valeur nette comptable :

- via le compte 181 « Compte de liaison : affectation à ... » tant chez l'affectant que chez l'affectataire » dans le cadre d'une affectation ;

- via les comptes 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » et 242 « Mises à disposition dans le cadre du transfert de compétences » dans le cadre d'une mise à disposition.

3. LE PASSIF (LES RESSOURCES STABLES)

Le passif est constitué des provisions pour risques et charges, des dettes financières et non financières, de la trésorerie passive, des comptes de régularisation et des écarts de conversion inscrits au passif.

Les comptes de capitaux retracent les provisions pour risques et charges (comptes 15x) ainsi que les dettes financières (comptes 16x).

3.1 LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

◦ 3.1.1 DÉFINITION

Les provisions pour risques et charges sont des passifs non financiers dont l'échéance et/ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Les provisions pour risques et charges comprennent :

- les provisions pour litiges et contentieux ;

- les provisions pour pertes de change ;
- les provisions pour garanties d'emprunt ;
- les provisions pour risques et charges sur emprunts ;
- les provisions pour compte épargne temps ;
- les provisions pour gros entretien ou grandes révisions ;
- les autres provisions pour risques et charges.

Au bilan, elles figurent au passif dans la rubrique « Provisions pour risques et charges ».

3.1.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Une provision pour risques et charges doit être comptabilisée dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'entité vis-à-vis d'un tiers résultant d'un événement passé (rattachable à l'exercice clos ou à un exercice antérieur) ;
- il est probable ou certain qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant peut être estimé de manière fiable.

Sur le plan comptable, en vertu du principe de prudence, les entités ont l'obligation de constituer une provision dès l'apparition d'un risque avéré, quelle que soit sa nature. Les provisions sont comptabilisées en fin d'exercice au plus tard, au vu des risques intervenus au cours de l'année.

• Évaluation

Une provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

L'évaluation des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle, soit sur une base statistique.

Les provisions sont généralement évaluées à l'occasion des opérations d'inventaire réalisées après la date de clôture de l'exercice. Mais les états financiers doivent également prendre en compte les événements significatifs intervenants postérieurement à cette clôture jusqu'à la date d'arrêté définitif des états financiers.

- La date de clôture des comptes est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers, soit le 31 décembre N ;
- La date d'arrêté définitif des états financiers est la date à laquelle l'autorité compétente arrête les états financiers.

En conséquence, les provisions peuvent être corrigées jusqu'à la date d'arrêté définitif des états financiers des événements intervenus postérieurement à la clôture et qui ont un impact significatif sur le montant nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'entité (cf. Titre 11 « Les événements post-clôture »).

En respect du principe comptable de non-compensation, le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Les provisions pour risques et charges sont ajustées à chaque clôture (à l'occasion des opérations d'inventaire), par dotation complémentaire ou par reprise totale ou partielle. Les dispositions relatives à leur évaluation lors de la comptabilisation initiale s'appliquent également à toutes leurs évaluations ultérieures.

Les provisions devenues sans objet doivent être reprises en totalité. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'organisme n'a plus d'obligation (le risque ou la charge

provisionné ont donné lieu effectivement à la constatation d'une dette non financière) ou celles pour lesquelles il n'est plus probable qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de l'obligation (le risque ou la charge provisionnée a disparu).

3.2 LES DETTES FINANCIÈRES

◦ 3.2.1 DÉFINITION

Une dette est un passif certain (obligation de l'entité vis-à-vis d'un tiers), dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Les dettes financières sont des passifs financiers correspondant aux moyens de financement utilisés par l'entité dans le cadre de ses compétences.

Les dettes financières sont la contrepartie soit :

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

Les dettes financières comprennent :

- les emprunts obligataires et autres dettes financières émises sous forme de titres ;
- les emprunts souscrits auprès des établissements financiers ;
- les dépôts et cautionnements reçus ;
- les emprunts et dettes assortis de conditions particulières ;
- les emprunts et dettes souscrits auprès de tiers privés ou publics ;
- les instruments financiers à terme et les opérations de couverture ;
- les prêts et avances reçus de l'État et d'autres collectivités publiques.

Au bilan, elles figurent au passif dans la rubrique « Dettes financières ».

• Les renégociations de dettes financières

La renégociation d'une dette financière se caractérise par la modification des conditions contractuelles d'une dette existante relatives notamment au taux d'intérêt, au nominal, à la durée, à la devise ou aux autres conditions.

• Les refinancements de dettes financières

Le refinancement d'une dette financière consiste à rembourser par anticipation un emprunt auprès d'un établissement financier en le remplaçant par un nouvel emprunt.

• Les opérations de couverture

Une opération de couverture consiste à mettre en relation un élément couvert et un instrument de couverture dans l'objectif de réduire le risque d'incidence défavorable de l'exposition couverte sur le résultat ou les flux futurs de l'entité.

Le risque peut être couvert totalement ou partiellement.

➤ Les emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne trésorerie

Les emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne de trésorerie, dits emprunts revolving, sont des emprunts destinés au financement de dépenses d'investissement dont les modalités particulières de fonctionnement permettent de gérer la trésorerie infra-annuellement. Ils ne fonctionnent pas comme des emprunts classiques (cf. commentaire du compte 1644).

◦ 3.2.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les dettes financières sont comptabilisées à la date à laquelle les fonds correspondant sont encaissés.

Les écritures budgétaires et comptables sont présentées aux commentaires des comptes 16 « Emprunts et dettes assimilées » du présent tome.

- Évaluation

Les dettes financières en monnaie nationale sont enregistrées pour leur valeur nominale de remboursement, correspondant généralement à la valeur nominale

Les dettes financières en monnaies étrangères sont enregistrées pour leur valeur nominale de remboursement converti au cours du jour.

Les intérêts sont comptabilisés en charges financières.

Les éventuels frais accessoires aux emprunts tels que les frais d'émission, les commissions dues aux intermédiaires financiers à l'occasion de l'émission, les frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt et les honoraires de prestataires extérieurs lorsqu'ils sont directement liés à l'emprunt émis, sont comptabilisés en charges ; ils peuvent faire l'objet d'un étalement sur plusieurs exercices, dans la limite de la durée de l'emprunt.

Les intérêts courus non échus (ICNE) sur les emprunts doivent être comptabilisés en fin d'exercice. Ils correspondent à la fraction des intérêts à verser lors des exercices suivants qui se rattache à l'exercice en cours. La contrepartie des intérêts courus comptabilisés en charges financières est portée en dettes financières.

À chaque clôture d'exercice, les emprunts en devises sont évalués au cours du marché en vigueur à la date de clôture ou au cours du marché constaté à la date antérieure la plus proche.

Les ICNE en devises sont évalués au cours du marché en vigueur à la date de clôture ou au cours du marché constaté à la date antérieure la plus proche.

Une dette financière est éteinte lorsqu'elle est remboursée ou lorsque l'obligation de remettre de la trésorerie disparaît.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2 : LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Les comptes de la classe 1 regroupe :

- les fonds propres : les dotations, fonds divers et réserves (comptes 10x), le report à nouveau (comptes 11x), le résultat de l'exercice (compte 12), les subventions d'investissement reçues (comptes 13x), le compte de liaison avec les budgets annexes (compte 18), et les neutralisations et régularisations d'opérations (comptes 19x) ;
- les passifs : les provisions pour risques et charges (comptes 15x) et les emprunts et dettes assimilées (comptes 16x).

1. COMPTE 10 – DOTATIONS, FONDS DIVERS ET RÉSERVES

Ces comptes ne peuvent pas être débiteurs.

Compte 102 – Dotations et fonds d'investissement

Le compte 102 enregistre la contrepartie nette de l'intégration au patrimoine des immobilisations ainsi que les fonds reçus affectés par la loi au financement global de la section d'investissement ou au financement d'une catégorie d'opérations d'investissement non individualisables.

Il peut également être mouvementé par **opération d'ordre non budgétaire** dans le cadre de corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs (cf. Titre 10 « Modalités de comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs sur exercices clos »).

Compte 1021 – Dotation

Est inscrit au crédit du compte 1021 la contrepartie de la valeur des biens patrimoniaux qui ont été intégrés lors de la mise en application des instructions M.11, M.12 et M.51 ; de même, l'intégration des dettes a été constatée initialement au débit de ce compte.

Ce compte est mouvementé lors de la remise ou de la réception d'éléments d'actif et/ou de passif à titre gratuit dans le cadre d'une dotation initiale (ou d'une dotation complémentaire) entraînant un transfert de propriété. Celui-ci est appelé à fonctionner différemment selon qu'il s'agit d'un apport en nature ou d'un apport en espèces.

Dans le cadre d'un apport en nature, il s'agit d'une **opération d'ordre non budgétaire** :

- chez l'apporteur, le compte 1021 est débité (dans la limite de son solde créditeur) afin de transférer l'ensemble des éléments d'actif et de passif remis en apport ;
- chez le bénéficiaire, le compte 1021 est crédité afin d'enregistrer l'ensemble des éléments d'actif et de passif reçus en apport.

Dans le cadre d'un apport en espèces à une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, il s'agit d'une **opération budgétaire réelle** :

- chez l'apporteur, le compte 1021 est débité (dans la limite de son solde créditeur) du montant de la dotation versée en espèces au profit de la régie qu'il crée ;
- chez le bénéficiaire, le compte 1021 est crédité du même montant.

Ce compte est également mouvementé dans le cas des cessions à titre gratuit entre personnes publiques lorsque celles-ci résultent d'une obligation légale. À défaut, les cessions de biens à titre gratuit s'assimilent à des subventions en nature enregistrées au compte 2044 « Subventions d'équipement en nature ».

Chez le bénéficiaire, le compte 1021 est :

- crédité par le débit du compte 21 « Immobilisations corporelles » et, le cas échéant, du compte 139 « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat » ;
- débité, le cas échéant, par le crédit des comptes 28 « Amortissements des immobilisations », 131 « Subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables » et 16 « Emprunts et dettes assimilées ».

Il s'agit d'**opérations d'ordre non budgétaires**.

- *Technique budgétaire et comptable*

1/ Chez l'apporteur (opérations d'ordre non budgétaires)

a) Remise du bien (valeur brute)

- Débit 1021 « Dotation »³ / 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »⁴
- Crédit du compte de la classe 2 intéressé

b) Transfert des amortissements afférents à ce bien :

- Débit 28x « Amortissements des immobilisations »
- Crédit 1021 « Dotation » / 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »

c) Transfert des subventions afférentes à ce bien :

- Débit 13x « Subventions d'investissement »
- Crédit 1021 « Dotation » / 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »

d) Transfert des reprises de subventions afférentes à ce bien :

- Débit 1021 « Dotation » / 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »
- Crédit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »

e) Transfert du ou des emprunts afférents à ce bien :

- Débit 164x « Emprunts auprès des établissements financiers » / 2763x « Créances sur des collectivités publiques »⁵
- Crédit 1021 « Dotation » / 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »

Dans le cas où le contrat d'emprunt lié à l'immobilisation apportée n'est pas transféré avec le bien, les opérations liées au remboursement des annuités d'emprunt par l'apporteur sont les suivantes :

- Paiement d'une annuité d'emprunt (capital, intérêts) :

- Débit 164x « Emprunts auprès des établissements financiers » et 66111 « Intérêts réglés à l'échéance »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

- Encaissement du remboursement par le bénéficiaire

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 2763x « Créances sur des collectivités publiques » et 7623x « Remboursements d'intérêts d'emprunts transférés »

2/ Chez le bénéficiaire (opérations d'ordre non budgétaires)

a) Réception du bien (valeur brute) :

³ Dans la limite du solde créditeur du compte 1021.

⁴ Compte 1021 pour les régies à personnalité morale, compte 193 pour les autres cas.

⁵ Compte 164 si le contrat d'emprunt est transféré, compte 2763 dans le cas contraire.

- Débit du compte de la classe 2 intéressé
 - Crédit 1021 « Dotation »
- b) Intégration des amortissements afférents à ce bien
- Débit 1021 « Dotation »
 - Crédit 28x « Amortissements des immobilisations »
- c) Intégration des subventions afférentes à ce bien :
- Débit 1021 « Dotation »
 - Crédit 13x « Subventions d'investissement »
- d) Intégration des reprises de subventions afférentes à ce bien
- Débit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
 - Crédit 1021 « Dotation »
- e) Intégration du ou des emprunts afférents à ce bien⁶
- Débit 1021 « Dotation »
 - Crédit 16x « Emprunts et dettes assimilées »⁷

Dans le cas où le contrat d'emprunt lié à l'immobilisation apportée n'est pas transféré avec le bien, le remboursement des annuités d'emprunt par l'apporteur s'enregistre comme suit :

- Débit 1687x « Autres dettes » et 66113 « Remboursements d'intérêts d'emprunts transférés »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 1022 – Fonds d'investissement

Compte 10222 – F.C.T.V.A.

Le Fonds de Compensation pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (FCTVA) compense de manière forfaitaire la TVA que les bénéficiaires du fonds ont acquittée sur certaines de leurs dépenses et qu'ils ne peuvent pas récupérer par la voie fiscale. Le compte 10222 est crédité du montant perçu au titre du FCTVA.

Compte 10223 – TICPE 2^e part

Le compte 10223 enregistre la majoration sur la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) prévue à l'article 265 A bis du code des douanes dont le produit est affecté au financement d'infrastructures de transport durable, ferroviaire ou fluvial mentionnées aux articles 11 et 12 de la loi n°2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement.

Compte 10226 – Taxe d'aménagement

Le compte 10226 enregistre les recettes perçues au titre de la taxe d'aménagement prévue par les articles L. 331-1 et suivants ainsi que R. 331-1 et suivants du code de l'urbanisme.

Compte 10227 – Versement pour sous-densité

Le compte 10227 retrace les versements pour sous densité (VSD).

⁶ Si la remise du bien s'accompagne d'un transfert de dette avec modification de l'identité de l'emprunteur, alors le capital restant dû de cet emprunt doit intégrer les comptes du bénéficiaire du bien. Ce dernier rembourse alors directement l'emprunt au prêteur.

⁷ Compte 164 si le contrat d'emprunt est transféré, compte 1687 dans le cas contraire.

Le dispositif facultatif du VSD créé par la loi de finances rectificative pour 2010 est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2012. Il vise à lutter contre l'étalement urbain.

Compte 10228 – Autres fonds d'investissement

Le compte 10228 retrace les autres recettes affectées en totalité par la loi à la section d'investissement, notamment :

- la taxe locale d'équipement qui a été remplacée par la taxe d'aménagement à compter du 1^{er} mars 2012 conformément à l'article 28 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 abrogeant les dispositions de l'article 1585 et suivants du CGI (les taxes complémentaires à la taxe locale d'équipement au profit de la région Île-de-France et des départements sont également remplacées par la taxe d'aménagement ;
- les participations en cas de dépassement du coefficient d'occupation des sols qui ont été définitivement supprimées au 1^{er} octobre 2007 conformément au décret n°2007-18 du 5 janvier 2007 relative au permis de construire et aux autorisations d'urbanisme ;
- les versements pour dépassement du plafond légal de densité qui ont été définitivement supprimés au 1^{er} janvier 2014 par la loi relative à la solidarité et au renouvellement urbain (SRU) du 13 décembre 2000.

Compte 10229 – Reprise F.C.T.V.A. et autres fonds d'investissement

Compte 102291 – Reprise sur F.C.T.V.A.

Compte 102296 – Reprise sur taxe d'aménagement

Compte 102297 – Reprise sur versements pour sous densité

Compte 102298 – Reprise sur autres fonds d'investissement

Les subdivisions du compte 10229 sont débités des reversements à opérer.

La reprise sur le F.C.T.V.A. pour le financement de la dépense afférente aux intérêts des emprunts souscrits par l'entité dans les conditions fixées par l'article L.1615-5 du CGCT est comptabilisée au débit du compte 102291 « Reprise sur F.C.T.V.A. » par le crédit du compte 777 « Recettes et quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ».

Les comptes 102296 « Reprise sur taxe d'aménagement », 102297 « Reprise sur versements pour sous densité » et 102298 « Reprise sur autres fonds d'investissement » sont débités, par le crédit du compte 777, de la reprise sur les fonds affectés à l'investissement.

Cette reprise est effectuée dans la limite maximale des recettes enregistrées durant l'exercice aux comptes 10226 (pour les reprises au compte 102296), 10227 (pour les reprises au compte 102297), 10228 (pour les reprises au compte 102298), et à hauteur maximale des dotations aux amortissements de l'exercice conformément aux dispositions de l'article L.2331-10 du CGCT.

Les opérations de reprise sur FCTVA et autres fonds comptabilisées aux subdivisions du compte 10229 sont des **opérations d'ordre budgétaires**.

Compte 1025 – Dons et legs en capital

Compte 10251 – Dons et legs en capital

Le compte 10251 « Dons et legs en capital » est destiné à enregistrer :

- les dons et legs en immobilisations physiques ou financières non amortissables (terrains, titres) ;
- les dons et legs en espèces affectés à l'achat d'une immobilisation physique ou financière non amortissable.

Le compte 10251 est crédité, selon le cas, par le débit :

- d'une subdivision d'un compte d'immobilisation (**opération d'ordre budgétaire**) ;

– du compte 461 « Dons et legs en instance » ;

– ou d'un compte financier.

• *Technique budgétaire et comptable*

1/ Réception d'une immobilisation non amortissable au titre d'un don ou d'un legs (opération d'ordre budgétaire)

- Débit du compte de la classe 2 intéressé
- Crédit 10251 « Dons et legs en capital »

2/ Don en espèces affectés à l'achat d'une immobilisation non amortissable (opération budgétaire réelle)

- Débit 461 « Dons et legs en instance »
- Crédit 10251 « Dons et legs en capital » (titre de recettes)

Puis, encaissement du don en espèce (opération de trésorerie) :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 461 « Dons et legs en instance »

Il est rappelé que :

– les dons et legs en espèces affectés à l'acquisition de biens amortissables et les dons et legs en immobilisations physiques amortissables s'imputent aux subdivisions du compte 131 « Subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables » :

– les dons et legs et libéralités en espèces, reçues sans affectation spéciale, s'imputent au compte 756 « Libéralités reçues ».

Compte 10259 – Reprise sur dons et legs en capital

L'excédent d'investissement peut être repris en section de fonctionnement lorsqu'il résulte du produit de la cession d'un bien issu d'un don ou d'un legs non expressément affecté à l'investissement, en application des dispositions suivantes :

- L. 2311-6 et D. 2311-14 du CGCT pour les communes ;
- L. 3312-7 et D. 2311-14 du CGCT pour les départements⁸ ;
- L. 4312-10 et D. 4312-9 du CGCT pour les régions ;
- L. 3661-12 et D. 3661-14 du CGCT pour la métropole de Lyon ;
- L. 5217-10-12 et D. 5217-15 du CGCT pour les métropoles de droit commun et la Ville de Paris⁹ ;
- L. 71-111-11 et D. 71-111-14 du CGCT pour la collectivité territoriale de Guyane ;
- L. 72-101-11 et D. 72-101-14 du CGCT pour la collectivité territoriale de Martinique ;
- L. 4425-15 et D. 4425-28 du CGCT pour la collectivité de Corse.

En application des dispositions précitées, le compte 10259 est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement transférée au compte de résultat » dans le cadre d'une **opération d'ordre budgétaire**. La décision de reprise doit faire l'objet d'une délibération en cours d'exercice.

Lorsque le produit de la cession est supérieur à la valeur nette comptable de l'immobilisation inscrite au bilan, le comptable constate, préalablement à la reprise, un crédit du compte 10251 à hauteur de la plus-value de cession par un débit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ». Cette opération permet de procéder à une reprise totale du prix de

⁸ Par renvoi via l'article L.3312-7 du CGCT.

⁹ Par renvoi via l'article L.2512-20 du CGCT.

cession en section de fonctionnement. Le comptable doit également procéder à l'apurement du compte 10251 lors de chaque cession (par le crédit du compte 193). Cette opération est une **opération d'ordre non budgétaire**.

En tout état de cause, les comptes 10251 et 10259 doivent être apurés après chaque cession.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°1]

Compte 1027 – Mise à disposition (chez le bénéficiaire)

Le compte 1027 est mouvementé par le seul comptable, au vu des éléments d'information transmis par l'ordonnateur, lors de la réception d'éléments d'actif et de passif au titre d'une mise à disposition effectuée dans le cadre d'un transfert de compétences.

Ce compte n'est jamais un compte budgétaire. Il ne participe pas au calcul du résultat de la section d'investissement.

• *Technique budgétaire et comptable*

1/ Bien reçu au titre d'une mise à disposition (opérations d'ordre non budgétaires)

a) Réception du bien (valeur brute)

- Débit 2087 « Immobilisations incorporelles reçues au titre d'une mise à disposition » / 217x « Immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition »
- Crédit 1027 « Mise à disposition »

b) Intégration des amortissements afférents à ce bien

- Débit 1027 « Mise à disposition »
- Crédit 28x « Amortissements des immobilisations »

c) Intégration des subventions afférentes à ce bien

- Débit 1027 « Mise à disposition »
- Crédit 13x « Subventions d'investissement »

d) Intégration des reprises de subventions afférentes à ce bien

- Débit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
- Crédit 1027 « Mise à disposition »

e) Intégration du ou des emprunts afférents à ce bien¹⁰

- Débit 1027 « Mise à disposition »
- Crédit 16x « Emprunts et dettes assimilés »

2/ Retour d'un bien reçu au titre d'une mise à disposition (opérations d'ordre non budgétaires)

a) Retour du bien (valeur brute)

- Débit 1027 « Mise à disposition »
- Crédit 2087 « Immobilisations incorporelles reçues au titre d'une mise à disposition » / 217x « Immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition »

b) Transfert des amortissements afférents à ce bien

- Débit 28x « Amortissements des immobilisations »
- Crédit 1027 « Mise à disposition »

c) Transfert des subventions afférentes à ce bien

- Débit 13x « Subventions d'investissement »
- Crédit 1027 « Mise à disposition »

d) Transfert des reprises de subventions afférentes à ce bien

- Débit 1027 « Mise à disposition »

¹⁰Compte 164 si le contrat d'emprunt est transféré, compte 1687 dans le cas contraire.

- Crédit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
- e) Transfert du ou des emprunts afférents à ce bien
- Débit 16x « Emprunts et dettes assimilés »
 - Crédit 1027 « Mise à disposition »

Compte 103 – Plan de relance FCTVA

Le compte 103 est destiné à enregistrer les opérations afférentes au dispositif de préfinancement par prêt à taux zéro des attributions versées au titre du fonds de compensation pour la TVA par la Caisse des dépôts et consignations, prévu par la circulaire Premier ministre n°5783/SG du 27 avril 2015.

L'avance perçue à ce titre donne lieu à une recette réelle constatée au crédit du compte 103 et son remboursement donne lieu à une dépense réelle constatée au débit du compte 103. Une fois l'avance remboursée, le compte 103 est soldé.

Compte 106 – Réserves

Compte 1068 – Excédents de fonctionnement capitalisés

→ Affectation du résultat de fonctionnement

Le compte 1068 est crédité pour le montant des résultats excédentaires de la section de fonctionnement qui est affecté par l'assemblée délibérante au financement de la section d'investissement par le débit du compte 110 « Report à nouveau ».

Il s'agit d'une **opération semi-budgétaire (ou mixte)**. Le compte 1068 donne lieu à l'émission d'un titre de recettes à hauteur du montant affecté par l'assemblée délibérante à la section d'investissement ; le compte 110 est un compte non budgétaire.

→ Reprise d'excédents d'investissement en section de fonctionnement

L'excédent d'investissement peut être repris en section de fonctionnement lorsqu'il résulte :

- du produit de la cession d'un bien issu d'un don ou d'un legs non expressément affecté à l'investissement¹¹;
- du produit de la vente d'un placement budgétaire (la reprise de ce produit est limitée à la part du placement financée initialement par une recette de la section de fonctionnement) ;
- d'une dotation complémentaire en réserves, lors d'affectations du résultat antérieurs, et constaté au compte administratif au titre de deux exercices consécutifs ;

en application des dispositions suivantes :

- L. 2311-6 et D. 2311-14 du CGCT pour les communes ;
- L. 3312-7 et D. 2311-14 du CGCT pour les départements¹² ;
- L. 3661-12 et D. 3661-14 du CGCT pour la métropole de Lyon ;
- L. 4312-10 et D. 4312-9 du CGCT pour les régions ;
- L. 5217-10-12 et D. 5217-15 du CGCT pour les métropoles de droit commun et la Ville de Paris¹³;
- L. 71-111-11 et D. 71-111-14 du CGCT pour la collectivité territoriale de Guyane ;
- L. 72-101-11 et D. 72-101-14 du CGCT pour la collectivité territoriale de Martinique ;
- L. 4425-15 et D. 4425-28 du CGCT pour la collectivité de Corse.

¹¹ Écriture de reprise décrite au commentaire du compte 10259 « Reprise sur dons et legs en capital ».

¹² Par renvoi via l'article L. 3312-7 du CGCT.

¹³ Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

Lorsque les conditions ne sont pas réunies, et en raison de circonstances exceptionnelles et motivées, l'entité peut solliciter une décision conjointe des ministres chargés du budget et des collectivités locales, qui peut porter sur un ou plusieurs exercices, afin de reprendre l'excédent prévisionnel de la section d'investissement en section de fonctionnement dès le vote du budget primitif.

En application de ces dispositions, le compte 1068 est débité par le crédit du compte 777 « Recettes et quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat » dans le cadre d'une **opération d'ordre budgétaire**. La décision de reprise doit faire l'objet d'une délibération.

→ **Corrections d'erreurs sur exercices antérieurs**

Le compte 1068 peut être mouvementé par **opération d'ordre non budgétaire** dans le cadre de corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs (cf. Titre 10 « Modalités de comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs sur exercices clos »).

Cas particulier des entités disposant d'un solde débiteur au compte 1069 lors du passage en M.57 :

Le compte 1069, présent dans les plans de comptes M.14, M.52 et M.61 (intitulé « Reprise 1997 sur excédents capitalisés – neutralisation de l'excédent des charges sur les produits » en M.14 et « Reprise 2004 sur excédents capitalisés – neutralisation de l'excédent des charges sur les produits » en M.52 et M.61), n'est pas ouvert dans le plan de comptes M.57.

Dès lors, le compte 1069, non soldé avant le passage en M.57, est apuré comptablement, par reprise au débit du compte 1068, en balance d'entrée N de l'exercice de première application du référentiel M.57, au vu d'une délibération de l'organe délibérant.

Cette reprise, non portée par une opération budgétaire, génère une discordance, à hauteur du solde du compte 1069, sur le montant du résultat cumulé de la section d'investissement entre le compte administratif N, à reprendre au budget N+1 (ligne 001) et le compte de gestion.

Par conséquent, une correction du résultat cumulé d'investissement doit être réalisée au niveau du compte administratif de l'exercice N, au vu d'un tableau de correction des résultats établi par le comptable public et validé par l'ordonnateur.

Dans le cas où l'ajustement des résultats ne peut être réalisé sur un seul exercice, en raison notamment d'un résultat d'investissement déficitaire, l'entité doit corriger annuellement les résultats de la section d'investissement selon une durée fixée par décision de l'assemblée délibérante ne pouvant excéder 10 exercices.

Si l'entité estime que ce délai de 10 exercices n'est pas compatible avec sa situation budgétaire, les conditions de traitement du compte 1069 s'inscrivant dans le cadre de circonstances exceptionnelles (*notamment en cas de situation de déséquilibre budgétaire, telle que fixée par les articles L.1612-4, L.1612-5 et L.1612-14 du CGCT ; prolongement d'un processus de transformation ou de fusion modifiant son périmètre, intervenu à partir du 1^{er} janvier 2015, etc...*), elle pourra présenter une demande dûment justifiée afin de bénéficier d'une décision interministérielle des ministres en charge du budget et des collectivités territoriales afin d'allonger cette durée d'apurement.

2. COMPTE 11 – REPORT À NOUVEAU

Compte 110 – Report à nouveau (solde créditeur)

Compte 119 – Report à nouveau (solde débiteur)

En bilan d'ouverture, ce compte retrace les excédents ou les déficits incorporés ou affectés en section de fonctionnement.

Le compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » figure au bilan d'ouverture lorsqu'il s'agit d'excédents antérieurs et le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » lorsqu'il s'agit de déficits antérieurs.

En cours d'année, le compte 11 est mouvementé pour incorporer le résultat de fonctionnement de l'exercice précédent (cf. commentaires du compte 12) et, le cas échéant, pour affecter tout ou partie du résultat cumulé en section d'investissement (cf. commentaires du compte 1068).

Les comptes 110 et 119 sont des **comptes non budgétaires, exclusifs l'un de l'autre** : soit le report à nouveau est positif et la balance des comptes présente un solde créditeur au compte 110, soit le report à nouveau est négatif et la balance des comptes présente un solde débiteur au compte 119.

3. COMPTE 12 – RÉSULTAT DE L'EXERCICE (EXCÉDENTAIRE OU DÉFICITAIRE)

→ Détermination du résultat de fonctionnement

Le résultat est calculé en fin d'exercice et représente le solde entre les produits et les charges de fonctionnement de l'exercice. Il est repris par le comptable en balance d'entrée de la gestion suivante au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

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

→ Affectation du résultat de fonctionnement

Le compte 12 a vocation à faire apparaître, lors de la réouverture du bilan, le résultat de l'exercice écoulé, est ensuite soldé par intégration au compte 11 « Report à nouveau ».

En cas de reprise du résultat excédentaire (solde du compte 12 créditeur) en section de fonctionnement, le compte 12 est débité :

- en cas d'excédent antérieur (compte 110 créditeur), par le crédit du compte 110 ;
- en cas de déficit antérieur (compte 119 débiteur), par le crédit du compte 119 (à concurrence de son solde débiteur) et, le cas échéant, par le crédit du compte 110 pour le reliquat.

En cas de reprise du résultat déficitaire (solde du compte 12 débiteur) en section de fonctionnement, le compte 12 est crédité :

- en cas de déficit antérieur (compte 119 débiteur), par le débit du compte 119 ;
- en cas d'excédent antérieur (compte 110 créditeur), par le débit du compte 110 (à concurrence de son solde créditeur) et, le cas échéant, par le débit du compte 119 pour le reliquat.

Le compte 12 est un **compte non budgétaire**.

4. COMPTE 13 – SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Ce compte est utilisé pour enregistrer :

- les subventions et les fonds reçus pour financer des dépenses d'équipement ou des catégories de dépenses d'équipement déterminées et individualisables ;
- la contrepartie des immobilisations reçues gratuitement ou pour un euro symbolique et n'ayant pas le caractère de dotation ou d'apport, de biens remis au titre d'une mise à disposition, en affectation, en concession ou affermage.

Dans le premier cas, le compte 13 est crédité :

– par le débit du compte 4411 « Subventions à recevoir - amiable » lorsque le titre de recettes appuyé de la décision d’octroi a été émis préalablement à l’encaissement ;

– par le débit du compte 47134 « Recettes perçues avant émission des titres – subventions », lorsque la subvention a été encaissée avant l’émission du titre correspondant.

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

Enfin, les subventions d’investissement sont dites « rattachées aux actifs amortissables » lorsqu’elles sont reprises au compte de résultat, par opposition aux subventions d’investissement « rattachées aux actifs non amortissables » qui subsistent au bilan (cf. commentaires du compte 139).

Compte 131 – Subventions d’investissement rattachées à des actifs amortissables

Le compte 131 enregistre les subventions d’investissement reçues dans le but de financer soit un équipement déterminé, soit un ensemble d’équipement.

Sont imputées au crédit du compte 131 les subventions d’investissement servant à réaliser des **immobilisations amortissables**. Chaque année, elles doivent faire l’objet d’une reprise au compte de résultat. Ainsi, leur solde diminue progressivement sur la même durée et au même rythme que l’amortissement de l’immobilisation qu’elles financent pour devenir nul au moment de l’amortissement total du bien financé.

Dans ce cas, la reprise annuelle est constatée au débit du compte 1391 « Subventions d’investissement transférées au compte de résultat » par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d’investissement transférées au compte de résultat » dans le cadre d’une **opération d’ordre budgétaire**. Le montant de la reprise est égal au montant de la subvention rapporté à la durée de l’amortissement du bien subventionné.

Lorsque la subvention est totalement reprise, le comptable solde à son initiative le compte 131 en le débitant par le crédit du compte 1391 par **opération d’ordre non budgétaire** (cf. commentaire du compte 139).

Ce compte est subdivisé par articles en fonction de la qualité juridique de la partie versante.

Compte 1311 – État et établissements nationaux

Compte 1312 – Régions

Compte 1313 – Départements

Compte 1314 – Communes

Compte 13141 – Communes membres du GFP

Compte 13146 – Attributions de compensation d’investissement

Compte 13148 – Autres communes

Compte 1315 – Groupements de collectivités et collectivités à statut particulier

Compte 13151 – GFP de rattachement

Compte 13156 – Attributions de compensation d’investissement

Compte 13158 – Autres groupements

Compte 1316 – Autres établissements publics locaux

Compte 1317 – Fonds européens

Compte 13171 – Fonds social européen

Compte 13172 – FEDER

Compte 13173 – FEADER

Compte 13178 – Autres fonds européens

Compte 1318 – Autres

Compte 132 – Subventions d’investissement rattachées aux actifs non amortissables

À l’instar du compte 131, le compte 132 enregistre les subventions d’investissement reçues dans le but de financer soit un équipement déterminé, soit un ensemble d’équipement.

Toutefois, sont imputées au crédit du compte 132 les subventions d’investissement servant à réaliser des **immobilisations non amortissables**. Ainsi, le solde du compte 132 subsiste durablement au bilan.

Ce compte est subdivisé par articles en fonction de la qualité juridique de la partie versante.

Compte 1321 – État et établissements nationaux

Compte 1322 – Régions

Compte 1323 – Départements

Compte 1324 – Communes

Compte 13241 – Communes membres du GFP

Compte 13246 – Attributions de compensation d’investissement

Compte 13248 – Autres communes

Compte 1325 – Groupements de collectivités et collectivités à statut particulier

Compte 13251 – GFP de rattachement

Compte 13256 – Attributions de compensation d’investissement

Compte 13258 – Autres groupements

Compte 1326 – Autres établissements publics locaux

Compte 1327 – Fonds européens

Compte 13271 – Fonds social européen

Compte 13272 – FEDER

Compte 13273 – FEADER

Compte 13278 – Autres fonds européens

Compte 1328 – Autres

Compte 133 – Fonds affectés à l’équipement amortissable

Le compte 133 enregistre les fonds affectés par la loi à des opérations d’équipement.

Sont enregistrés au compte 133 les fonds servant à réaliser des **immobilisations amortissables** (y compris les subventions d’équipement).

Dans ce cas, la reprise est comptabilisée au débit de la subdivision intéressée du compte 1393 par le crédit du compte 777 dans le cadre d’une **opération d’ordre budgétaire**. Le montant de la reprise est calculé dans les mêmes conditions que celles exposées pour les subventions comptabilisées au compte 131.

Toutefois, lorsque la reprise est effectuée en application de l’article L. 2331-10 du CGCT, le montant de la reprise peut être supérieur dans la limite annuelle maximale des recettes correspondantes au produit du relèvement du tarif des amendes relatives à la circulation routière (article L. 2331-6 1° du CGCT) enregistré sur le compte 1335 ou correspondantes au produit de la contribution locale temporaire (article L. 2331-8 9° du CGCT) enregistré sur le compte 1334.

Compte 1331 – Dotations à l'équipement

Compte 13311 – DGE

Le compte 13311 retrace la dotation globale d'équipement (DGE) répartie entre les départements dans les conditions prévues par l'article L. 3334-10 du CGCT, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et la collectivité de Corse (par renvoi via les articles L. 71-112-1, L. 72-102-1 et L. 4425-22-II-3° du CGCT).

Compte 13312 – Dotation de construction et d'équipement scolaire

Compte 133121 – Dotation départementale d'équipement des collèges

Compte 133122 – Dotation régionale d'équipement scolaire

Compte 133123 – Dotation globale de construction et d'équipement scolaire (COM)

Le compte 13312 retrace la dotation départementale d'équipement des collèges¹⁴ (article L. 3334-16 du CGCT), la dotation régionale d'équipement scolaire (article L. 4332-3 du CGCT) et la dotation globale de construction et d'équipement scolaire des collectivités d'outre-mer (article L. 6264-5 du CGCT).

Par exception, lors de chaque exercice, les dotations scolaires reçues au cours de l'exercice précédent font l'objet d'une reprise globale au compte de résultat pour un montant au plus égal à la dotation aux amortissements des bâtiments et équipements scolaires de l'exercice suivant leur versement et des exercices ultérieurs jusqu'à ce qu'elles soient totalement reprises, conformément aux articles :

- D. 3321-3 du CGCT pour les départements et la Ville de Paris¹⁵ ;
- D. 4321-3 du CGCT pour les régions ;
- D. 71-113-4 du CGCT pour la collectivité territoriale unique de Guyane ;
- D. 72-103-4 du CGCT pour la collectivité territoriale unique de Martinique ;
- D. 4425-36 du CGCT pour la collectivité de Corse ;
- D. 6263-3 du CGCT pour la collectivité de Saint-Barthélemy.
- D. 6363-3 du CGCT pour la collectivité de Saint-Martin.

L'écriture de reprise est une **opération d'ordre budgétaire**.

Compte 13313 – Dotation de soutien à l'investissement des départements

La dotation de soutien à l'investissement des départements (article L. 3334-10 du CGCT) se substitue à la DGE. Elle est constituée d'une fraction libre d'emploi et d'une fraction permettant le financement de projets contribuant au renforcement de la cohésion des territoires.

Compte 1333 – Fonds spécifiques – Région Île-de-France

Compte 13332 – Taxe pour création de locaux à usage de bureaux, de locaux commerciaux et de locaux de stockage (TCBCE)

Le compte 13332 retrace le produit de la taxe¹⁶ perçue en région d'Île-de-France à l'occasion de la construction, de la reconstruction ou de l'agrandissement des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux et des locaux de stockage en application de l'article L. 520-1 du Code de l'urbanisme.

Compte 13333 – Taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement

¹⁴ Par renvoi via les articles L. 71-112-1, L. 72-102-1 et L. 4421-1 du CGCT pour les collectivités territoriales uniques de Guyane et de Martinique et la collectivité de Corse.

¹⁵ Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

¹⁶ La loi de finances rectificative pour 2015 réforme la redevance pour création de locaux à usage de bureaux, locaux commerciaux et locaux de stockage qu'elle requalifie en taxe.

Le compte 13333 enregistre le produit de la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement perçu par la région d'Île-de-France et affecté au financement d'équipements collectifs liés aux programmes de construction de logements (article 1635 bis C du CGI).

Compte 13334 – Taxe sur les surfaces de stationnement

Le compte 13334 enregistre le produit de la taxe sur les surfaces de stationnement en Île-de-France prévue à l'article 1599 quater C du CGI.

Compte 1334 – Contributions locales temporaires

Le compte 1334 retrace les contributions locales temporaires (anciennement « surtaxes locales temporaires ») perçues par les entités. Elles sont destinées à financer les aménagements extérieurs d'une gare ferroviaire de voyageurs dans les conditions prévues par l'article L.2124-1 et suivants du Code des transports. Il s'agit de recettes non fiscales de la section d'investissement conformément aux articles :

- L. 2331-8 du CGCT pour les communes et la Ville de Paris¹⁷;
- L. 4331-3 du CGCT pour les régions, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et la collectivité de Corse (par renvoi via les articles L.71-112-1, L.72-102-1 et L.4421-1 du CGCT) ;
- L. 5215-32 du CGCT pour les communautés urbaines.

Compte 1335 – Amendes de radars automatiques et amendes de police

Le compte 1335 enregistre le produit des amendes de police relatives à la circulation routière perçu par les communes et leurs groupements (articles L. 2334-24 et R. 2334-10 du CGCT), la région Île-de-France (articles L. 4414-4 et R. 4414-1 du CGCT) ainsi que le produit des amendes de police relevées par les radars automatiques versé aux départements (article R. 2334-11 du CGCT), à la métropole de Lyon (article L. 3662-4 du CGCT) et aux régions d'outre-mer.

Compte 1336 – Fonds communaux et intercommunaux

Compte 13361 – Dotation d'équipement des territoires ruraux

Le compte 13361 retrace la dotation d'équipement des territoires ruraux dont bénéficie les communes répondant à certaines conditions démographiques et de richesse fiscale dans les conditions prévues par l'article L. 2334-33 du CGCT.

Compte 13362 Dotation de soutien à l'investissement local

La dotation de soutien à l'investissement local, prévue à l'article 157 de la loi de finances pour 2018 et codifiée à l'article L. 2334-42 du CGCT, a pour objectifs de soutenir l'investissement des collectivités territoriales et l'orienter vers les grandes priorités nationales en matière d'équipement des territoires. Par dérogation, cette dotation peut financer des dépenses de fonctionnement de modernisation et d'études préalables dans la limite de 10 % du montant total attribué (voir commentaires du compte 748373).

Compte 1337 – Fonds régional pour le développement et l'emploi (outre-mer)

Le fonds régional pour le développement et l'emploi en application de l'article 49 de la loi n°2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer constitue une recette de la section d'investissement et doit être comptabilisé au compte 1337 pour les régions d'outre-mer (article L. 4331-3 du CGCT) et pour les collectivités territoriales uniques de Guyane et de Martinique (par renvoi via les articles L. 71-112-1 et L 72-102-1 du CGCT).

Compte 1338 – Autres

Le compte 1338 retrace les autres fonds affectés par la loi à des opérations d'équipement, notamment la participation pour non-réalisation d'aires de stationnement supprimée depuis le 1^{er}

¹⁷ Par renvoi via l'article L2512-20 du CGCT.

janvier 2015, conformément à l'article 28 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

Compte 134 – Fonds affectés à l'équipement non amortissable

À l'instar du compte 133, le compte 134 enregistre les fonds affectés par la loi à des opérations d'équipement. Toutefois, ces fonds servent à réaliser des **immobilisations non amortissables**. Ainsi, le solde du compte 134 subsiste durablement au bilan, jusqu'à la cession ou la mise à la réforme des biens qu'ils ont permis de financer. Dans ce cas, l'apurement du compte 134 se traduit par une **opération d'ordre non budgétaire** (débit du compte 134 par le crédit du compte 193).

Ce compte est subdivisé comme suit :

Compte 1341 – Dotations à l'équipement

Compte 13411 – DGE

Compte 13413 – Dotation de soutien à l'investissement des départements

Compte 1344 – Contributions locales temporaires

Compte 1345 – Amendes de radars automatiques et amendes de police

Compte 1346 – Fonds communaux et intercommunaux

Compte 13461 – Dotation d'équipement des territoires ruraux

Compte 13462 – Dotation de soutien à l'investissement local

Compte 1347 – Fonds régional pour le développement et l'emploi (outre-mer)

Compte 1348 – Autres

Compte 138 – Autres subventions d'investissement non transférables

Certaines subventions reçues par l'entité sont destinées à financer une partie de la dette financière qu'elle a contractée. Dans ce cas, la subvention reçue est prioritairement affectée à la couverture des intérêts dus au titre de l'emprunt visé par la délibération (compte 747 « Participations »), le surplus étant affecté à la couverture du capital (compte 138).

Ce compte est subdivisé par articles en fonction de la qualité juridique de la partie versante.

[Chez la partie versante, les subventions en annuités relèvent exclusivement de la section de fonctionnement ; elles sont comptabilisées en charge, au débit du compte 657 « Subventions de fonctionnement versées ».](#)

Compte 1381 – États et établissements nationaux

Compte 1382 – Régions

Compte 1383 – Départements

Compte 1384 – Communes

Compte 1385 – Groupements de collectivités et collectivités à statut particulier

Compte 1386 – Autres établissements publics locaux

Compte 1387 – Fonds européens

Compte 13871 – Fonds social européen

Compte 13872 – FEDER

Compte 13873 – FEADER

Compte 13878 – Autres fonds européens

Compte 1388 – Autres

Compte 139 – Subventions d’investissement transférées au compte de résultat

Le compte 139 est subdivisé par articles dont la terminaison reprend celle des comptes de subventions ou de fonds affectés à l’équipement transférés au compte de résultat.

Lorsque la subvention est totalement reprise, le comptable solde à son initiative le compte 131 ou 133 en le débitant par le crédit de la subdivision intéressée du compte 139 par **opération d’ordre non budgétaire**.

- *Technique budgétaire et comptable*

Réception de la subvention d’investissement (opération budgétaire réelle)

- Débit 4411 « Subventions à recevoir - amiable »
- Crédit 13x « Subventions d’investissement » (titre de recettes)

Encaissement de la subvention

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4411 « Subvention à recevoir - amiable »

Amortissement de la subvention d’investissement (opération d’ordre budgétaire)

- Débit 139x « Subventions d’investissement transférées au compte de résultat » (mandat de paiement)
- Crédit 777 « Quote-part des subventions d’investissement transférées au compte de résultat » (titre de recettes)

Apurement de la subvention transférable après reprise totale au compte de résultat (opération d’ordre non budgétaire)

- Débit 13x « Subventions d’investissement »
- Crédit 139x « Subventions d’investissement transférées au compte de résultat »

Les subventions et fonds transférés au compte de résultat, qui n’ont pas été totalement repris lors de la cession des biens qu’ils ont permis de financer, sont apurés comme indiqué ci-dessous. Il convient de distinguer deux cas :

– en cas de cession à titre onéreux ou de mise à la réforme, parallèlement aux écritures de cessions, le compte 131 ou 133 est débité à l’initiative du comptable, par **opération d’ordre non budgétaire**, par le crédit de la subdivision intéressée du compte 139 pour le montant repris au compte de résultat, et par le crédit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d’opérations » pour le montant non repris ;

– en cas de cession à titre gratuit, les subdivisions et fonds transférables continuent à être transférés annuellement au compte de résultat par **opération d’ordre budgétaire**. Le montant de la reprise est alors égal au montant de la subvention ou du fonds restant à reprendre rapporté à la durée d’amortissement de la subvention versée (que constitue la cession à titre gratuit – compte 2044 « Subventions d’équipement en nature »).

Concernant les subventions et fonds rattachés à des actifs non amortissables qui financent les biens non amortissables, dès lors que ces biens sont sortis du bilan (cession, biens devenus obsolètes, etc.) ils sont apurés parallèlement aux écritures de sortie de l’actif, Le compte 132 ou 134 est débité à l’initiative du comptable, par **opération d’ordre non budgétaire, par le crédit 193 « Autres neutralisations et régularisations d’opérations »**.

- *Technique budgétaire et comptable*

1/ Apurement des comptes de subventions transférables lors d’une cession à titre onéreux d’une

immobilisation non totalement amortie

a) Cession du bien (**opération budgétaire réelle**)

- . Débit 515 « Compte au Trésor »
- . Crédit 775 « Produits de cessions d'immobilisations » (titre de recettes)

b) Réintégration des amortissements (**opération d'ordre non budgétaire**)

- . Débit 28 « Amortissements des immobilisations »
- . Crédit 21x « Immobilisations corporelles »

c) Sortie du bien pour sa valeur nette comptable (**opération d'ordre budgétaire**)

- . Débit 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées » (mandat de paiement)
- . Crédit 21x « Immobilisations corporelles » (titre de recettes)

d) Transfert de la plus ou moins-value de cession (**opération d'ordre budgétaire**) :

– Si plus-value :

- . Débit 6761 « Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement » (mandat de paiement)
- . Crédit 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » (titre de recettes)

– Si moins-value :

- . Débit 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » (mandat de paiement)
- . Crédit 7761 « Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat » (titre de recettes)

e) Apurement du compte 139 (**opération d'ordre non budgétaire**)

- . Débit 131x « Subventions d'investissement rattachées à des actifs amortissables » / 133x « Fonds affectés à l'équipement amortissable »
- . Crédit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »

f) Apurement du compte 131/133 (**opération d'ordre non budgétaire**)

- . Débit 131x « Subventions d'investissement rattachées à des actifs amortissables » / 133x « Fonds affectés à l'équipement amortissable »
- . Crédit 193x « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »

2/ Apurement des comptes de subventions transférables lors d'une cession à titre gratuit d'une immobilisation non totalement amortie

a) Réintégration des amortissements (**opération d'ordre non budgétaire**)

- . Débit 28 « Amortissements des immobilisations »
- . Crédit 21x « Immobilisations corporelles »

b) Sortie du bien pour sa valeur nette comptable (**opération d'ordre budgétaire**)

- . Débit 2044x « Subventions d'équipement en nature » (mandat de paiement)
- . Crédit 21x « Immobilisations corporelles » (titre de recettes)

c) Apurement du compte 139 (**opération d'ordre non budgétaire**)

- . Débit 131x « Subventions d'investissement rattachées à des actifs amortissables » / 133x « Fonds affectés à l'équipement amortissable »
- . Crédit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »

d) Apurement du compte 131/133 (**opération d'ordre non budgétaire**)

- . Débit 131x « Subventions d'investissement rattachées à des actifs amortissables » / 133x « Fonds affectés à l'équipement amortissable »
- . Crédit 131x « Subventions d'investissement rattachées à des actifs amortissables » / 133x « Fonds affectés à l'équipement amortissable »¹⁸

5. COMPTE 15 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Les provisions pour risques et charges sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Une provision doit être constatée :

- s'il existe, à la clôture de l'exercice, une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'entité ;
- s'il est probable ou certain à la date d'établissement des comptes qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie équivalente de celui-ci ;
- si cette sortie de ressources peut être estimée de manière fiable.

Une provision doit être reprise :

- intégralement, quand l'entité n'a plus d'obligation ou quand il n'est plus probable que cette obligation entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers ;
- partiellement, en cas d'évaluation à la baisse du risque existant à la clôture de l'exercice.

Une provision doit être complétée d'une dotation complémentaire quand le risque ou la charge initialement évaluée connaît une augmentation du fait d'événements nouveaux.

Ces provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisées quant à leur objet et que des événements survenus ou en cours rendent très probables. Elles sont réajustées au fur et à mesure de la variation des risques et éventuellement des charges. Ce réajustement est exécuté dès le plus proche acte budgétaire suivant la connaissance ou l'évolution du risque. Elles n'ont pas vocation à servir à la constitution de réserves budgétaires, à couvrir des charges futures d'amortissement ou de renouvellement de biens, à financer l'augmentation future des charges annuelles récurrentes ou la diminution future de recettes annuelles récurrentes.

Elles ont un caractère provisoire et doivent être constituées dans deux cas :

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

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

- du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement courant » lorsqu'elle concerne le fonctionnement courant ou normal de l'entité ;
- du compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » lorsqu'elle affecte l'activité financière de l'entité.

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

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

¹⁸La subvention continue à être reprise au compte de résultat mais sur la durée d'amortissement de la subvention en nature à laquelle s'assimile la cession à titre gratuit.

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

Les comptes 68 et 78 sont des comptes budgétaires. En revanche, les comptes 15 sont :

- soit des comptes non budgétaires (régime de droit commun) ;
- soit des comptes budgétaires (régime dérogatoire pour les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés).

Les départements, les régions, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique, la collectivité de Corse et leurs services à caractère administratif rattachés doivent exclusivement appliquer le régime de droit commun. Par conséquent, pour ces entités, les constitutions et les reprises sur provisions sont toujours des **opérations semi-budgétaires** (comptes 68 et 78 budgétaires, compte 15 non budgétaire).

Seuls les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés ainsi que la Ville de Paris ont la possibilité réglementaire¹⁹, sur décision de l'assemblée délibérante, d'opter pour le régime dérogatoire avec des provisions budgétaires. Dans ce cas, les constitutions et les reprises sur provisions sont des **opérations d'ordre budgétaires** (comptes 68, 78 et 15 budgétaires).

Comptablement, les provisions sont retracées au compte 15 :

- à terminaison 1 si les provisions sont semi-budgétaires ;
- à terminaison 2 si les provisions sont budgétaires.

Tableau récapitulatif des provisions pour risques et charges

DOTATIONS	PROVISIONS	REPRISES
Articles de dépenses		Articles de recettes
6815	<p>Provisions à caractère « courant » <u>Pour risques et charges de fonctionnement courant</u> 1511, 1518, 154, 1572, 158</p>	7815
6865	<p>Provisions à caractère « financier » <u>Pour risques et charges financiers</u> – Pertes de changes : 1515 – Garanties d'emprunts : 1517 – Risques sur emprunts : 152</p>	7865

Compte 151 – Provisions pour risques

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

Compte 1511 – Provisions pour litiges et contentieux

Le compte 1511 enregistre les provisions destinées à couvrir la sortie de ressources probable résultant des litiges (dommages et intérêts, indemnités, frais de procès). Cette provision est

¹⁹ En vertu des articles L. 5217-10 (métropoles de droit commun) et L. 2512-20 (Ville de Paris) du CGCT renvoyant aux dispositions des articles L. 2331-8 et R. 2321-3 du CGCT (articles L. 3662-9 et D. 3662-1 du CGCT pour la métropole de Lyon).

constituée dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre l'entité, à hauteur du montant estimé de la charge qui pourrait en résulter, en fonction du risque financier encouru. Elle est maintenue, et ajustée si nécessaire, jusqu'à ce que le jugement soit devenu définitif.

Il faut entendre par jugement définitif :

– dans une juridiction civile : la décision du tribunal de grande instance sans appel ou l'arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation ou l'arrêt de la Cour de cassation ;

– dans une juridiction administrative : la décision du tribunal administratif sans appel ou l'arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou l'arrêt en Conseil d'État.

Compte 1515 – Provisions pour pertes de change

Le compte 1515 enregistre les provisions pour pertes de change ; ainsi lorsque l'évolution du cours des changes fait apparaître, au 31 décembre de l'exercice, des pertes latentes, le compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » (pour les créances et dettes non financières) ou le compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » (pour les créances et dettes financières) est débité par le crédit du compte 1515 « Provisions pour pertes de change » pour le montant de la perte estimée. Lorsque la perte latente diminue ou disparaît, la provision est reprise, partiellement ou totalement, par le compte 7815 « Reprise sur provisions pour risques et charges de fonctionnement » (pour les créances et dettes non financières) ou le compte 7865 « Reprise sur provisions pour risques et charges financiers » (pour les créances et dettes financières).

• *Technique budgétaire et comptable*

(À titre d'exemple)

Exercice N :

Souscription d'un emprunt en devises (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 46721 « Débiteurs divers - Amiable »
- Crédit 1643 « Emprunts en devises » (titre de recettes)

Encaissement de l'emprunt :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

En fin d'exercice, constatation de la perte latente de conversion (**opération d'ordre non budgétaire**)

- Débit 4762x « Augmentation des dettes »
- Crédit 1643 « Emprunts en devises »

Concomitamment, constitution d'une provision pour perte de change (**opération semi-budgétaire ou opération d'ordre budgétaire selon le régime de l'entité**)

- Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financières » (mandat de paiement)
- Crédit 1515x « Provisions pour pertes de change » (titre de recettes si O.O.B.)

Exercice N+1 :

Contre-passation de la perte latente de conversion (**opération d'ordre non budgétaire**)

- Débit 1643 « Emprunts en devises »
- Crédit 4762x « Augmentation des dettes »

La provision est réajustée en fin d'exercice comptable, lors de l'inventaire. Elle est reprise dès lors qu'elle devient sans objet :

Reprise de la provision devenue sans objet (**opération semi-budgétaire ou opération d'ordre budgétaire selon le régime de l'entité**)

- Débit 1515x « Provisions pour pertes de change » (mandat de paiement si O.O.B.)

- Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers » (titre de recettes)

Règlement de l'annuité (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 1643 « Emprunts en devises »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Hypothèse d'une perte de change :

- Débit 666 « Pertes de change sur créances et dettes financières »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Hypothèse d'un gain de change :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 766 « Gains de change sur créances et dettes financières »

Compte 1517 – Provisions pour garanties d'emprunt

Le compte 1517 enregistre les provisions constituées pour des risques liés aux garanties d'emprunt accordées à des tiers publics ou privés. Cette provision est étre constituée dès que le risque est identifié. Elle est notamment constituée dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce.

Compte 1518 – Autres provisions pour risques

Compte 152 – Provisions pour risques et charges sur emprunts

Ce compte enregistre les provisions constituées pour des risques financiers sur des emprunts structurés ou « complexes » dès lors que le taux d'intérêt est susceptible de devenir très supérieur au taux que l'entité ou l'établissement aurait obtenu en souscrivant à l'origine un emprunt à taux fixe ou à taux variable simple. L'évaluation financière du risque est effectuée dès l'année de mise en place de l'emprunt, puis actualisée à chaque clôture d'exercice.

☞ **Si l'entité applique le régime de droit commun des provisions (semi-budgétaires)**

Le compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » est débité par le crédit du compte 1521 à hauteur du risque estimé par l'entité (**opération semi-budgétaire ou mixte** avec un mandat au compte 6865).

Lorsque la perte latente diminue ou disparaît, la provision est reprise par le crédit du compte 7865 « Reprise sur provisions pour risques et charges financiers ».

Le dispositif des provisions pour risques et charges sur emprunts porte sur tous les emprunts structurés, y compris ceux souscrits avant la date de première application du dispositif.

Le traitement particulier, à la date de première application du dispositif, des provisions pour risques et charges sur ces emprunts déjà enregistrés dans les comptes de l'entité, s'effectue pour le montant total, par imputation sur la situation nette (cf. commentaire du compte 194).

☞ **Si l'entité applique le régime des provisions budgétaires**

Le compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » est débité par le crédit du compte 1522 à hauteur du risque estimé par l'entité (**opération d'ordre budgétaire** avec un mandat au compte 6865 et un titre au compte 1522).

Lorsque la perte latente diminue ou disparaît, la provision est reprise par le compte 7865 « Reprise sur provisions pour risques et charges financiers » (**opération d'ordre budgétaire** avec mandat au compte 1522 et titre au compte 7865).

Le dispositif des provisions pour risques et charges sur emprunts porte sur tous les emprunts structurés, y compris ceux souscrits avant la date de première application du dispositif.

Le traitement particulier, à la date de première application du dispositif, des provisions pour risques et charges sur ces emprunts déjà enregistrés dans les comptes de l'entité, s'effectue pour

le montant total, par imputation au débit du compte 1068 et au crédit du compte 1522 (**opération d'ordre non budgétaire** enregistrée à l'appui d'une délibération de l'entité).

Conformément à l'article 94 de la loi de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles (MAPTAM) du 27 janvier 2014, les variations annuelles des provisions relatives aux emprunts souscrits avant le 1^{er} janvier 2014 sont sans impact sur le solde budgétaire. Pour ces seuls emprunts, il convient donc de neutraliser l'impact budgétaire des dotations et reprises de la façon suivante :

- en cas de variation à la hausse de la provision (dotation aux provisions supplémentaire) : débit 1068 / crédit 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions » (opération d'ordre budgétaire) ;
- en cas de variation à la baisse de la provision (reprise sur provision) : débit 6768 « Neutralisation des dépréciations et provisions » / crédit 1068 (opération d'ordre budgétaire).

Compte 154 – Provisions pour compte épargne temps

Des provisions sont constituées pour couvrir les charges afférentes aux jours épargnés sur CET par l'ensemble des personnels.

Ces provisions sont ajustées à chaque clôture, notamment pour couvrir le coût que l'entité supporte du fait des conditions de consommation des droits ouverts aux personnels concernés (indemnisation, congés, prise en compte par le régime de retraite additionnelle de la fonction publique...).

Compte 157 – Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Ce compte est destiné à retracer les provisions ayant pour objet de répartir sur plusieurs exercices des dépenses prévisibles qui, étant donné leur nature ou leur importance, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles seront engagées.

Compte 1572 – Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Pour être considérée comme provision pour gros entretien (PGE) ou grandes révisions, la provision correspondante doit être destinée à couvrir des charges d'exploitation très importantes ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement. Les petites dépenses courantes d'entretien sont exclues de ce dispositif.

Font notamment l'objet d'une provision pour gros entretien :

- les travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes ;
- les travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales ;
- les travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage (hors ravalement avec amélioration) ;
- les travaux de réparation des menuiseries ;
- les travaux de peinture des parties communes et menuiseries ;
- les travaux d'entretien des aménagements extérieurs ;
- les travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité... ;
- le curage des égouts ;
- les travaux d'élagage.

Les provisions pour gros entretien sont justifiées par un plan pluriannuel d'entretien. Le montant des provisions correspond au montant des travaux identifiés dans ce plan, établi par catégorie de travaux et éventuellement par nature d'immobilisation (exemple : par bâtiment ou groupe de bâtiments). En fonction de la politique d'entretien décidée par l'ordonnateur, le montant des

PGE correspond aux dépenses de gros entretien des cinq prochaines années au minimum, inscrites au plan pluriannuel.

La provision est constituée de manière linéaire, de la date d'acquisition de l'installation (ou du dernier entretien) jusqu'à la date de l'entretien effectif planifié.

Ce plan est actualisé à chaque clôture d'exercice et le montant des provisions pour gros entretien est ajusté en conséquence par :

- une nouvelle dotation en cas de travaux supplémentaires ;
- une reprise de provision pour les montants utilisés ;
- une reprise en cas de provision devenue sans objet.

Les dépenses récurrentes telles que celles relatives aux contrats d'entretien n'entrent pas dans l'assiette des provisions pour gros entretien.

Le compte 1572 « Provisions pour gros entretien ou grandes révisions » est crédité par le débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement ». Il est débité par le crédit du compte 7815 du montant des provisions reprises.

Compte 158 – Autres provisions pour risques et charges

Des provisions sont comptabilisées à ce compte, notamment dans les cas suivants :

– Provision pour remise en état d'un site

Il existe pour l'entité une obligation probable ou certaine d'avoir à réparer des dégradations immédiates (dégradations commises au cours de la construction de l'installation indépendamment du niveau d'activité du site après mise en service) ou progressive (dégradation au cours de l'exploitation du site ou de l'utilisation de l'installation).

La constitution de la provision nécessite que les trois conditions suivantes soient réunies :

1. L'existence d'une obligation de réparer des dégradations, de type :

- légale ou réglementaire ou du fait de décisions administratives prononcées à l'encontre d'autres entités dans une situation similaire à l'entité publique concernée ;
- implicite, du fait des pratiques et des engagements publics de l'entité ;
- contractuelle (obligation de remise en l'état mise à la charge de l'entité dans le cadre d'une construction sur sol d'autrui, d'un contrat de location).

Lorsque l'obligation de remise en état est conditionnelle, la provision est comptabilisée dès lors que la survenue de la condition est probable (exemple : l'obligation de remise en l'état d'un site loué à la fin du bail ne donnera lieu à constitution d'une provision qu'à l'achèvement probable du bail).

2. L'obligation génère une sortie de ressources certaine ou probable et sans contrepartie : la sortie de ressources est considérée comme certaine (et sans contrepartie) lors de la réalisation de la dégradation.

3. La possibilité d'estimer avec une fiabilité suffisante la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation. Le montant de la provision correspond à l'estimation du coût des travaux de réparation des dégradations effectives intervenues sur le site.

– Provisions pour désamiantage

Le code de la santé publique contraint le propriétaire ou l'exploitant d'un bâtiment à rechercher la présence d'amiante dans les locaux, à établir un diagnostic sur l'état de conservation de ce matériau en cas de détection d'amiante et à effectuer les travaux de désamiantage si un certain niveau de concentration est atteint.

La détection d'amiante dans un bâtiment crée pour l'entité propriétaire une obligation de réparation qui entraîne une sortie de ressources inéluctable et sans contrepartie, l'entité ne pouvant pas se soustraire à cette obligation.

Une provision est constituée dès que la pollution a été détectée, pour le montant correspondant à l'estimation, à la date de clôture de l'exercice, de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

– **Provisions pour frais de démolition d'un immeuble**

Si une entité entreprend de démolir un immeuble lui appartenant sur un terrain dont elle est également propriétaire, les frais de démolition de l'immeuble donnent lieu à constitution d'une provision pour charges à condition que :

- la démolition ne donne lieu par la suite ni à cession du terrain, ni à reconstruction ou
- en cas de cession du terrain nu, que la démolition ne conditionne pas la cession.

Dès lors que l'entité s'est engagée à démolir la construction, une provision pour charges est constituée au compte 158. La provision est reprise lors de la comptabilisation en charges des frais de démolition.

6. COMPTE 16 – EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉS

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

Compte 163 – Emprunts obligataires

Le compte d'emprunt obligataire 163 est subdivisé comme suit :

- 1631 « Emprunts obligataires », lui-même subdivisé en 16311 « Emprunts obligataires remboursables *in fine* » et 16318 « Autres emprunts obligataires » ;
- 1632 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – Anticipation du remboursement en capital ».

Compte 1631 – Emprunts obligataires

Compte 16311 – Emprunts obligataires remboursables in fine

Compte 16318 – Autres emprunts obligataires

Les emprunts obligataires sont comptabilisés au crédit de la subdivision adaptée du compte 1631 pour leur montant nominal.

Ceux dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations ».

Les souscriptions reçues sont inscrites au crédit de la subdivision 4631 par le débit du compte au Trésor. En fin d'émission, le montant total de la souscription est transporté sur la subdivision adaptée du compte 1631 « Emprunts obligataires » à hauteur du montant nominal de l'emprunt ; l'excédent est reversé aux souscripteurs par crédit du compte au Trésor.

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

Compte 1632 – Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine – Anticipation du remboursement en capital

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

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

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

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

- *Technique budgétaire et comptable*

Encaissement d'un emprunt obligataire remboursable *in fine* (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 47133 « Recettes perçues avant émission de titres – Fonds d'emprunt »

Émission du titre de recettes (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 47133 « Recettes perçues avant émission de titres – Fonds d'emprunt »
- Crédit 16311 « Emprunts obligataires remboursables *in fine* » (titre de recettes)

Amortissement annuel du capital par anticipation (**opération semi-budgétaire**)

- Débit 16311 « Emprunts obligataires remboursables *in fine* » (mandat de paiement)
- Crédit 1632 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – Anticipation du remboursement en capital »

Remboursement du capital à l'échéance (**opération budgétaire réelle non budgétaire**)

- Débit 1632 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – Anticipation du remboursement en capital » (mandat de paiement)
- Crédit 4671 « Autres comptes créditeurs »

Décaissement des fonds (**opération de trésorerie**)

- Débit 4671 « Autres comptes créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 164 – Emprunts auprès des établissements financiers

Le compte 164 permet d'enregistrer les emprunts contractés auprès des différents établissements financiers français ou étrangers.

Le compte 164 est également mouvementé dans le cadre des renégociations de dettes financières. La renégociation se caractérise par une simple modification des caractéristiques financières du contrat initial sans modification du montant en capital de l'emprunt. Cette opération n'entraîne donc aucun flux de trésorerie. En cas de renégociation avec comptabilisation de frais de renégociation capitalisés, ces derniers sont portés au crédit du compte 16 correspondant à l'emprunt renégocié par le débit du compte 668 concerné, par **opération d'ordre budgétaire**.

Compte 1641 – Emprunts en euros

Le compte 1641 retrace les emprunts contractés en euros.

Compte 1643 – Emprunts en devises

Le compte 1643 retrace les emprunts libellés en devises étrangères.

À chaque clôture d'exercice, ils sont évalués au cours de clôture (cours de marché à la date de clôture ou cours de marché constaté à la date antérieure la plus proche). Les différences de conversion sont inscrites au bilan de l'entité, à l'actif ou au passif selon qu'il s'agit

respectivement de perte de conversion ou de gains de conversion (cf. commentaires des comptes 476 et 477).

Compte 1644 – Emprunts assortis d’une option de tirage sur ligne de trésorerie

Les emprunts assortis d’une option de tirage sur une ligne de trésorerie, dits emprunts revolving, mouvementent les comptes 16441 et 16449. Leur fonctionnement est présenté ci-dessous.

Compte 16441 – Opérations afférentes à l’emprunt

Comme les autres comptes d’emprunts, le compte 16441 est crédité lors de la mobilisation du capital de l’emprunt par le débit du compte au Trésor, et est débité lors du remboursement contractuel à l’échéance par le crédit du compte au Trésor (**opérations budgétaires réelles**).

Compte 16449 – Opérations afférentes à l’option de tirage sur ligne de trésorerie

Outre les remboursements contractuels à échéance, ce type de contrat permet d’effectuer des remboursements permettant en contrepartie de réaliser des tirages de trésorerie.

Le remboursement du capital de l’emprunt pour tirage donne lieu à l’émission d’un mandat réel au débit du compte 16449 par le crédit du compte au Trésor (**opération budgétaire réelle**). La somme remboursée détermine le montant qu’il est possible de mobiliser dans le cadre du tirage sur la ligne de trésorerie.

Le tirage de la ligne de trésorerie donne lieu à la comptabilisation de l’écriture suivante : débit du compte au Trésor par le crédit du compte 51932 (opération de trésorerie).

Le remboursement de la ligne de trésorerie se traduit comptablement par l’enregistrement de l’écriture suivante : débit du compte 51932 par le crédit du compte au Trésor au vu d’un ordre de paiement transmis par l’ordonnateur.

Les comptes 16449 et 51932 doivent être soldés à la date d’arrêté des états financiers afin de présenter une image sincère de l’endettement de la collectivité.

La consolidation se décline en deux opérations :

- le compte 51932 est soldé par le crédit du compte 16449 (**opération semi-budgétaire ou mixte**) correspondant à la part non remboursée de la ligne de trésorerie ;
- puis, le compte 16449 est soldé par le débit du compte 16441 (**opération d’ordre budgétaire**) permettant ainsi de déterminer l’encours consolidé à la date d’arrêté des états financiers.

À la fin de la période de mobilisation de la ligne de trésorerie, ces emprunts changent de nature et deviennent des emprunts classiques. Le capital restant dû doit alors être transféré au compte 1641 par **opération d’ordre non budgétaire**.

[ANNEXE 2 – FICHE D’ECRITURES N°2]

Compte 1645 – Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements financiers

Le compte 1645 enregistre les remboursements temporairement du capital restant dû sur un emprunt en cours d’amortissement. Ce compte est :

- crédité par le débit du compte 1641 ou 1643, pour le montant du capital restant dû, par **opération d’ordre budgétaire**, à l’occasion du remboursement temporaire ;
- débité par le crédit du compte au Trésor lors du versement du remboursement temporaire à l’établissement de crédit ;
- crédité par le débit du compte au Trésor lors du reversement par l’établissement de crédit du capital restant dû ;
- débité par le crédit du compte 1641 ou 1643 pour le montant du capital restant dû, par **opération d’ordre budgétaire** à l’occasion du reversement par la banque du remboursement temporaire.

- *Technique budgétaire et comptable*

Remboursement temporaire d'un emprunt (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 164x « Emprunts auprès des établissements financiers » (mandat de paiement)
- Crédit 1645x « Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements financiers » (titre de recettes)

Décaissement des fonds (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 1645x « Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements financiers » (mandat de paiement)
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Reversement des fonds par l'établissement de crédit (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 1645x « Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements financiers » (titre de recettes)

Remise à disposition du capital de l'emprunt concerné (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 1645x « Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements financiers » (mandat de paiement)
- Crédit 164x « Emprunts auprès des établissements financiers » (titre de recettes)

Compte 16451 – Remboursements temporaires sur emprunts en euros

Le compte 16451 retrace les remboursements temporaires sur emprunts en euros.

Compte 16452 – Remboursements temporaires sur emprunts en devises

Le compte 16452 retrace quant à lui les remboursements temporaires sur emprunts en devises.

Les différences de conversion constatées en fin d'exercice sur les emprunts en monnaie étrangère sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures (cf. commentaires des comptes 476 et 477).

Compte 165 – Dépôts et cautionnement reçus

Le compte 165 est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus par le débit d'un compte de tiers correspondant à la catégorie du débiteur ; lors de la restitution, il est débité par le crédit d'un compte de tiers. La réception et le remboursement des dépôts et cautionnements reçus constituent des **opérations budgétaires**.

Compte 166 – Refinancement de dette

Le compte 166 permet d'enregistrer les opérations de refinancement de dettes, c'est-à-dire le remboursement anticipé d'un emprunt auprès d'un établissement de crédit suivi de la souscription d'un nouvel emprunt auprès du même établissement de crédit ou d'un autre. Il a pour objet d'isoler les opérations de refinancement pour obtenir une meilleure lisibilité des budgets et des comptes.

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

Par exception, dans le cas d'un refinancement auprès d'un même établissement de crédit, il est possible que le contrat de refinancement prévoit que les fonds soient « réputés versés automatiquement ». De ce fait, l'opération n'entraîne aucun flux de trésorerie et doit être comptabilisée par **opérations d'ordre budgétaires** :

- débit du compte 164 par le crédit du compte 166 pour la sortie de l'emprunt ;
- débit du compte 166 par le crédit du compte 164 pour la mise en place du nouvel emprunt.

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

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

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

Si l'emprunt refinancé prévoit une pénalité de remboursement anticipé capitalisée, le montant de la pénalité est comptabilisé au débit du compte 668 « Autres charges financières » (compte 6681 ou 6688).

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

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

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

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

Si les indemnités de réaménagement de dette ne sont pas capitalisées mais étalées par intégration dans le montant des intérêts du nouvel emprunt, une **opération d'ordre budgétaire** (débit du compte 6682 « Indemnité de réaménagement d'emprunt (pour ordre) » par crédit du compte 796 « Transfert de charges financières ») doit être constatée (cf. commentaire du compte 668).

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°3]

Compte 167 – Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Le compte 167 regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières, notamment les avances consolidées du Trésor (compte 1671), les prêts sur des comptes spéciaux du Trésor (compte 1672), les dettes afférentes aux METP et PPP (compte 1675), ainsi que les surloyers correspondant à une partie du prix de vente d'une immobilisation en cas de location-vente (compte 1676).

Compte 1671 – Avances consolidées

La consolidation de concours financiers en emprunt est retracée au compte 1671. Les avances sont suivies en cours d'exercice hors budget au crédit du compte financier 519 « Concours financiers à court terme ». En fin d'exercice, ils peuvent être consolidés en emprunt par l'émission d'un titre au crédit du compte 1671 au vu d'une délibération et d'un contrat d'emprunt (ou avenant au contrat initial).

- *Technique budgétaire et comptable*

Encaissement d'une avance de trésorerie (**opération de trésorerie**)

- **Débit 515 « Compte au Trésor »**

- Crédit 5192 « Avances de trésorerie »

Consolidation de l'avance de trésorerie (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 5192 « Avances de trésorerie »
- Crédit 1671 « Avances consolidées » (titre de recettes)

Remboursement annuel de l'avance consolidée (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 1671 « Avances consolidées » (mandat de paiement)
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

et

- Débit 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » (mandat de paiement)
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 1672 – Emprunts sur comptes spéciaux du Trésor

Le compte 1672 retrace les prêts sur des comptes spéciaux du Trésor prévues par l'article L. 2337-2 du CGCT.

Compte 1675 – Dettes afférentes aux M.E.T.P. et P.P.P.

Le compte 1675 enregistre les dettes afférentes aux marchés d'entreprises de travaux publics (METP) en cours. Il enregistre également les dettes afférentes aux contrats de partenariat public-privé (PPP) lorsque, à la date de mise en service du bien, la part investissement n'a pas encore été intégralement versée (cf. le commentaire du compte 235).

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°4]

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

Compte 1676 – Dettes envers locataires-acquéreurs

Le compte 1676 enregistre les surloyers dans le cadre d'une location-vente, c'est-à-dire la partie des loyers versés correspondant à une fraction du prix de vente de l'immobilisation (loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location accession à la propriété).

La location-vente est un contrat par lequel l'entité s'engage envers un accédant à lui transférer, par la manifestation ultérieure de sa volonté et après une période de jouissance à titre onéreux, la propriété de tout ou partie d'un immeuble moyennant le paiement fractionné ou différé du prix de vente et le versement d'une redevance jusqu'à la date de levée de l'option.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°5]

Compte 1678 – Autres emprunts et dettes

Compte 168 – Autres emprunts et dettes assimilées

Compte 1681 – Autres emprunts

Le compte 1681 « Autres emprunts » retrace notamment les emprunts souscrits auprès d'organismes d'assurances et de prêteurs divers qui ne sont pas des établissements financiers.

Compte 1682 – Bons à moyen terme négociables

Le compte 1682 retrace l'émission de titres de créances négociables émis pour une durée d'un an et un jour minimum, dénommés Bons à moyen terme négociables (BMTN). En effet, l'article 25 de la loi du 15 mars 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a modifié l'article L. 213-3 du code monétaire et financier, en autorisant les entités locales à émettre des titres de créances négociables, qui sont, selon l'article 19 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, des « titres émis au gré de l'émetteur,

négociables sur un marché réglementé, qui représentent chacun un droit de créance pour une durée déterminée » (cf. les commentaires du compte 519 « Crédits de trésorerie »).

Compte 1687 – Autres dettes

Le compte 1687 (hors 16877) enregistre notamment les dettes résultant d'un engagement de l'entité à rembourser à un autre organisme public un emprunt contracté par ce dernier pour réaliser une opération en qualité de mandataire.

Le compte 16877 « Budget communautaire et Fonds européens » enregistre, dans le cadre de la gestion des fonds européens de la programmation 2014-2020 par l'entité, autorité de gestion, les préfinancements initiaux versées par la Commission européenne sur les différents programmes opérationnels. Il est à noter que ce compte est uniquement utilisé pour les entités ayant fait le choix d'un suivi budgétaire de ces préfinancements pour l'ensemble de la programmation. À défaut, les préfinancements initiaux seront comptabilisés sur le compte d'avance **non budgétaire** 4091 « Préfinancements initiaux – Fonds européens » (cf. commentaire du compte).

Le compte 16877 est crédité au vu d'un titre de recettes par le débit du compte au Trésor à hauteur du préfinancement reçu.

Il est débité, au vu d'un mandat, lors de la clôture de l'opération financée :

- après l'émission du ou des titres de recettes relatifs aux fonds européens attribués pour cette opération, par le crédit du compte de tiers concerné (compte de prise en charge du titre) ;
- par le crédit du compte au Trésor, en cas de remboursement total ou partiel du préfinancement à la Commission européenne.

Le compte 16877 n'est pas à prendre en compte dans le calcul de l'équilibre budgétaire des opérations financières.

Le compte 16878 « Autres dettes – Autres organismes et particuliers » enregistre également le montant des rentes viagères capitalisées. L'acquisition d'un bien en viager par l'entité constitue une acquisition d'immobilisation corporelle assortie de conditions particulières. L'entrée du bien dans l'actif de l'acquéreur (le débirentier) est comptabilisée au prix stipulé dans l'acte. La subdivision du compte 21 est débitée de ce montant par le crédit du compte 16878 par **opération d'ordre budgétaire**. Le paiement de la rente s'impute au débit du compte 16878. En cas de décès du crédirentier avant que la dette soit apurée, ce compte est soldé par **opération d'ordre budgétaire** par le crédit du compte 75888 « Autres ». Dans le cas contraire, les arrérages versés ultérieurement constituent des charges diverses de gestion courante.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°6]

Compte 1688 – Intérêts courus

Le compte 1688 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur emprunts et dettes. Il est subdivisé par nature d'emprunt et dette. Ainsi, le compte 16883 retrace les intérêts courus sur emprunts obligataires (compte 163) ; le compte 16884 retrace les intérêts courus sur emprunts auprès des établissements financiers (compte 164) et le compte 16888, les intérêts courus sur autres emprunts et dettes assimilées (compte 168). Ce compte n'est pas budgétaire.

En fin d'exercice, il est crédité du montant des intérêts courus non échus par le débit du compte 66112 « Intérêts – rattachement des ICNE », par **opération semi-budgétaire ou mixte**.

À la réouverture des comptes, le compte 1688 est débité par le crédit du compte 66112, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent et échus durant l'exercice courant par **opération semi-budgétaire ou mixte**.

À l'échéance, le montant total des intérêts payés est enregistré au compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

- *Technique budgétaire et comptable*

Exercice N :

Rattachement des intérêts courus non échus (ICNE) de l'exercice N (**opération semi-budgétaire**²⁰)

- Débit 66112 « Intérêts – Rattachement des ICNE » (mandat de paiement)
- Crédit 1688x « Intérêts courus »

Exercice N+1 :

Contre-passation des ICNE de l'exercice N (**opération semi-budgétaire**) :

- Débit 1688x « Intérêts courus »
- Crédit 66112 « Intérêts – Rattachement des ICNE » (mandat d'annulation)

Paiement des intérêts à l'échéance (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 66111 « Intérêts réglés à l'échéance » (mandat de paiement)
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Rattachement des ICNE de l'exercice N+1 (**opération semi-budgétaire**²¹) :

- Débit 66112 « Intérêts – Rattachement des ICNE » (mandat de paiement)
- Crédit 1688x « Intérêts courus »

Compte 169 – Primes de remboursement des obligations

La valeur de remboursement des obligations à prime est différente de leur valeur nominale, la différence constituant :

- soit une prime d'émission, si l'obligation a été émise au-dessous du pair, c'est-à-dire du prix nominal fixé ;
- soit une prime de remboursement, si l'obligation, émise au pair, est remboursable pour un montant plus élevé ;
- soit une « double prime » lorsqu'il y a cumul de la prime d'émission et de la prime de remboursement.

Ces primes sont comptabilisées au **débit** du compte 169.

Les primes de remboursement des obligations sont, en principe, amorties au prorata des intérêts courus. Elles peuvent l'être également par fractions égales au prorata de la durée de l'emprunt quelle que soit la cadence de remboursement des obligations. Mais des primes afférentes à des obligations remboursées ne peuvent, en aucun cas, être maintenues à l'actif.

La dotation de l'exercice est inscrite au débit du compte 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » par le crédit du compte 169.

- *Technique budgétaire et comptable*

Émission d'un emprunt obligataire avec prime

Encaissement de l'emprunt (**opération de trésorerie**):

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 47133 « Fonds d'emprunt »

Émission du mandat de paiement et du titre de recettes (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 47133 « Fonds d'emprunt »
- Débit 169 « Primes de remboursement des obligations »
- Crédit 1631x « Emprunts obligataires »

²⁰Typée « opération de rattachement » sous Hélios.

²¹Typée « opération de rattachement » sous Hélios.

Amortissement des primes de remboursement (**opération d'ordre budgétaire**) :

- Débit 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations »
- Crédit 169 « Primes de remboursement des obligations »

7. COMPTE 18 – COMPTE DE LIAISON : AFFECTATION (BUDGETS ANNEXES – RÉGIES NON PERSONNALISÉES)

Compte 181 – Compte de liaison : affectation à... (budgets annexes – régies non personnalisées)

L'affectation à un budget annexe se traduit par un transfert, dans la comptabilité de ce budget annexe, des éléments d'actif (et le cas échéant du passif) du patrimoine de l'entité qui a créé ce budget. La même procédure est utilisée pour les régies dotées de la seule autonomie financière.

Le compte 181 est mouvementé lors de la remise et de la réception, à titre gratuit, d'éléments d'actif et /ou de passif. Il est appelé à fonctionner différemment selon qu'il s'agit d'un apport en nature ou en espèces.

Dans le cadre d'une affectation en espèces à une régie dotée de la seule autonomie financière (**opération budgétaire réelle**) :

- chez l'affectant, ce compte est débité du montant de la dotation en espèce effectuée au profit de la régie qu'il crée ;
- chez l'affectataire, ce compte est crédité du même montant.

Dans le cadre d'une affectation en nature (**opération d'ordre non budgétaire**) :

- chez l'affectant, ce compte permet de transférer l'ensemble des éléments d'actif et de passif qu'il a été décidé de remettre en affectation ;
- chez l'affectataire, ce compte permet d'enregistrer l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs remis.

Le compte 181 représente donc, dans chacune des comptabilités, la contrepartie des éléments d'actif et de passif transférés.

Le compte 181 ne doit être utilisé que pour les affectations à des services non dotés de la personnalité morale. Les affectations à des établissements dotés de l'autonomie juridique sont retracées au compte 24 chez l'affectant et au compte 22 chez l'affectataire.

• *Technique budgétaire et comptable*

1/ Bien reçu au titre d'une affectation (**opérations d'ordre non budgétaires**)

a) Réception du bien (valeur brute)

- Débit du compte de la classe 2 intéressé
- Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »

b) Intégration des amortissements afférents à ce bien

- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- Crédit 28x « Amortissements des immobilisations »

c) Intégration des subventions afférentes à ce bien

- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- Crédit 13x « Subventions d'investissement »

d) Intégration des reprises de subventions afférentes à ce bien

- Débit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »

- Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- e) Intégration du ou des emprunts afférents à ce bien
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit 16x « Emprunts et dettes assimilées »²²
- 2/ Retour d'un bien reçu au titre d'une affectation (opérations d'ordre non budgétaires)
- a) Retour du bien (valeur brute)
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit du compte de la classe 2 intéressé mise à disposition »
- b) Transfert des amortissements afférents à ce bien
- Débit 28x « Amortissements des immobilisations »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- c) Transfert des subventions afférentes à ce bien
- Débit 13x « Subventions d'investissement »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- d) Transfert des reprises de subventions afférentes à ce bien
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
- e) Transfert du ou des emprunts afférents à ce bien
- Débit 16x « Emprunts et dettes assimilées »²³
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- f) Apurement du compte 181 par le compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ».
- 3/ Bien transféré au titre d'une affectation (opérations d'ordre non budgétaires)
- a) Affectation du bien (valeur brute)
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit du compte de la classe 2 intéressé
- b) Transfert des amortissements afférents à ce bien
- Débit 28x « Amortissements des immobilisations »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- c) Transfert des subventions afférentes à ce bien
- Débit 13x « Subventions d'investissement »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- d) Transfert des reprises de subventions afférentes à ce bien
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
- e) Transfert du ou des emprunts afférents à ce bien
- Débit 164x « Emprunts auprès des établissements financiers » / 2763x « Créances sur des collectivités publiques »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- 4/ Retour d'un bien transféré au titre d'une affectation (opérations d'ordre non budgétaires)
- a) Retour du bien (valeur brute)

²²Compte 164 si le contrat d'emprunt est transféré, compte 1687 dans le cas contraire.

²³Compte 164 si le contrat d'emprunt est transféré, compte 1687 dans le cas contraire.

- Débit du compte de la classe 2 intéressé mise à disposition »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- b) Reprise des amortissements afférents à ce bien
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit 28x « Amortissements des immobilisations »
- c) Reprise des subventions afférentes à ce bien
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit 13x « Subventions d'investissement »
- d) Reprise des reprises de subventions afférentes à ce bien
- Débit 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
 - Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
- e) Reprise du ou des emprunts afférents à ce bien
- Débit 181 « Compte de liaison : affectation à... »
 - Crédit 164x « Emprunts auprès des établissements financiers » / 2763x « Créances sur des collectivités publiques »
- f) Apurement du compte 181 par le compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ».

8. COMPTE 19 – NEUTRALISATIONS ET RÉGULARISATIONS D'OPÉRATIONS

Compte 192 – Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations

Le compte 192 retrace les différences sur cessions d'immobilisations afin que le prix de cession soit affecté au financement de la section d'investissement, conformément aux articles :

- L. 2331-8 du CGCT pour les communes et leurs établissements publics ainsi que la Ville de Paris²⁴;
- L. 3332-3 du CGCT pour les départements ;
- L. 3662-9 du CGCT pour la métropole de Lyon ;
- L. 4331-3 du CGCT pour les régions ;
- L. 5217-10 du CGCT pour les métropoles de droit commun ;
- L. 71-112-1 du CGCT pour la collectivité territoriale de Guyane ;
- L. 72-102-1 du CGCT pour la collectivité territoriale de Martinique. ;
- L. 4421-1 du CGCT (par renvoi) pour la collectivité de Corse.

Ce compte est :

- crédité du montant des plus-values de cessions par le débit du compte 6761 « Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement » (**opération d'ordre budgétaire**) ;
- débité du montant des moins-values de cessions par le crédit du compte 7761 « Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat » (**opération d'ordre budgétaire**).

Le compte 192 peut également être mouvementé par **opération d'ordre non budgétaire** dans le cadre de corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs (cf. note interministérielle DGCL/DGFIP du 12 juin 2014 relative aux corrections d'erreurs sur exercices antérieurs).

²⁴Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

Compte 193 – Autres neutralisations et régularisations d’opérations

Le compte 193 retrace les différences sur réalisations d’immobilisations autres que celles relatives aux opérations de cessions.

Il est principalement utilisé pour les **opérations d’ordre non budgétaires** suivantes :

- opérations de mise à la réforme d’un bien immobilisé ;
- opérations d’apport en nature ;
- opérations de retour de biens mis en affectation, à disposition, en concession ou affermage.

Par ailleurs, le compte 193 est, le cas échéant, utilisé dans le cadre de l’apurement de subventions et fonds transférables ou de dons et legs dans le cadre d’une cession.

Il peut également être mouvementé par **opération d’ordre non budgétaire** dans le cadre de corrections d’erreurs commises au cours d’exercices antérieurs (cf. note interministérielle DGCL/DGFIP du 12 juin 2014 relative aux corrections d’erreurs sur exercices antérieurs).

Compte 194 – Provisions pour risques et charges sur emprunts – Stock à la date de première application

Ce compte est ouvert pour les entités qui appliquent le régime des provisions semi-budgétaires.

Le dispositif des provisions pour risques et charges sur emprunts (voir commentaire du compte 152) porte sur tous les emprunts structurés, y compris ceux souscrits avant la date de première application du dispositif.

Au 1^{er} janvier de l’exercice de mise en œuvre du dispositif, la reconstitution de l’éventuel stock de provision pour risques et charges sur les emprunts structurés antérieurs à cet exercice doit être constatée pour le montant total, par imputation sur la situation nette.

Dès lors que l’entité applique le régime de droit commun des provisions (semi-budgétaires)²⁵, il convient de constater, par **opération d’ordre non budgétaire**, le débit du compte 194 par le crédit du compte 1521 « Provisions pour risques et charges sur emprunts (non budgétaires) » à hauteur du risque estimé.

Sur les exercices ultérieurs, la constatation d’un accroissement du risque sur ces emprunts donne lieu à une dotation complémentaire en débitant le compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » par le crédit du compte 1521 à hauteur du différentiel (**opération mixte** avec un mandat au compte 6865). Afin de neutraliser l’impact budgétaire de cette opération conformément aux dispositions de l’article 94 de la loi de modernisation de l’action publique territoriale et d’affirmation des métropoles (MAPTAM) du 27 janvier 2014, il convient de constater simultanément un débit du compte 194 par le crédit du compte 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions » (**opération mixte** avec un titre au compte 7768).

À l’inverse, la constatation d’une diminution du risque sur ces emprunts donne lieu à une reprise de la provision. Cette reprise s’effectue comme suit :

- en débitant le compte 1521 par le crédit du compte 194 jusqu’à l’apurement du solde débiteur du compte 194 (**opération d’ordre non budgétaire**) ;
- puis, dès lors que le compte 194 est soldé, en débitant le compte 1521 par le crédit du compte 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers » (**opération mixte** avec un titre au compte 7865). Afin de neutraliser l’impact budgétaire de cette opération conformément aux dispositions de l’article 94 de la loi MAPTAM, il convient de constater simultanément un débit du compte 6768 « Neutralisations des dépréciations et provisions » par le crédit du compte 194 (**opération mixte** avec un mandat au compte 6768).

²⁵Dans le cas où l’entité a opté pour le régime des provisions budgétaires, le stock doit être reconstitué par le débit du compte 1068 et le crédit du compte 1522 (cf. commentaire du compte 152).

Il est à noter qu'à la date de première application du dispositif, les entités ont également la possibilité de reconstituer le stock de provision sur ces emprunts en débitant le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » par le crédit du compte 1521 « Provisions pour risques et charges sur emprunts (non budgétaires) » à hauteur du risque estimé (**opération mixte** avec un mandat au compte 1068).

Cette méthode alternative peut présenter un intérêt pour les entités disposant d'un niveau d'excédent d'investissement cumulé suffisant pour couvrir le niveau de provision à constituer.

Dans ce cas, la constatation, sur les exercices ultérieurs, d'une diminution du risque sur ces emprunts donne lieu à une reprise de la provision en débitant le compte 1521 par le crédit du compte 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers » (**opération mixte** avec un titre au compte 7865).

Compte 197 – Neutralisation des provisions et dépréciations

Conformément aux articles D. 3664-3 et D. 5217-22 du CGCT, les métropoles peuvent procéder à la neutralisation budgétaire des dotations aux provisions et dépréciations, déduction faite des reprises sur provisions et dépréciations.

Ce dispositif de neutralisation ne concerne que les métropoles ; sont donc exclues toutes les autres entités appliquant la M.57.

N'entrent pas dans le champ de la neutralisation les provisions et dépréciations constituées dans les cas suivants :

- dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre la métropole ;
- dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce ;
- lorsque le recouvrement des restes à recouvrer sur compte de tiers est compromis malgré les diligences faites par le comptable public.

Ce dispositif de neutralisation²⁶ est facultatif et s'applique différemment selon le régime budgétaire appliqué pour les provisions et dépréciations.

Une délibération n'est pas nécessaire. La neutralisation des provisions et dépréciations peut être opérée chaque année par la métropole qui présente l'option retenue dans le budget. Celle-ci ne remet pas en cause la comptabilisation des provisions et dépréciations.

Toute reprise sur provision doit être neutralisée si, à l'origine, la constitution de cette même provision ou dépréciation a fait l'objet d'une neutralisation.

Ce compte n'est pas un compte budgétaire. Il ne participe pas au calcul du résultat de la section d'investissement.

• Technique budgétaire et comptable

Cas n°1 : la métropole applique le régime de droit commun

Comptabilisation de la neutralisation en cas de variation à la hausse de la provision/dépréciation (**opération semi-budgétaire**)

- Débit 197 « Neutralisation des provisions et dépréciations »
- Crédit 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions » (titre de recettes)

Comptabilisation de la neutralisation en cas de variation à la baisse de la provision/dépréciation (**opération semi-budgétaire**)

- Débit 6768 « Neutralisation des dépréciations et provisions » (mandat de paiement)
- Crédit 197 « Neutralisation des provisions et dépréciations »

²⁶Le dispositif de neutralisation ne s'applique qu'aux provisions et dépréciations comptabilisées à compter du 1^{er} janvier 2016.

Cas n°2 : la métropole applique le régime optionnel

Comptabilisation de la neutralisation en cas de variation à la hausse de la provision/dépréciation (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »²⁷ (mandat de paiement)
- Crédit 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions » (titre de recettes)

Comptabilisation de la neutralisation en cas de variation à la baisse de la provision/dépréciation (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 6768 « Neutralisation des dépréciations et provisions » (mandat de paiement)
- Crédit 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » (titre de recettes)

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°7]

➤ **Cas particulier des communes et de leurs établissements publics**

Conformément à l'article R. 2321-2 du CGCT, les communes et leurs établissements publics ainsi que la Ville de Paris²⁸ doivent constater une provision ou une dépréciation dans les cas suivants :

- ouverture d'un contentieux en première instance ;
- ouverture d'une procédure collective ;
- lorsque le recouvrement d'une créance sur un tiers est compromis.

En dehors de ces cas, elles peuvent décider de constituer une provision ou une dépréciation dès l'apparition d'un risque avéré. Celle-ci peut être constituée sur plusieurs exercices précédant la réalisation du risque.

Sur le plan comptable, les communes et leurs établissements publics ont l'obligation de comptabiliser une provision ou une dépréciation dès lors que les conditions de constitution sont remplies. Sur le plan budgétaire, ces provisions et dépréciations peuvent faire l'objet d'un étalement par le biais de la neutralisation.

• *Technique budgétaire et comptable*

1/ Cas d'une dépréciation de titres de participation avec un étalement budgétaire sur deux exercices comptables (l'entité applique le régime de droit commun).

Exercice N :

Constitution de la dépréciation des titres de participation (**opération semi-budgétaire**)

- Débit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » (mandat de paiement)
- Crédit 29611 « Dépréciations des titres de participation (non budgétaire) »

Neutralisation budgétaire à hauteur de 50 % du montant de la charge induite par la constitution de la dépréciation (**opération semi-budgétaire**)

- Débit 197 « Neutralisation des provisions et dépréciations »²⁹
- Crédit 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions » (titre de recettes)

Exercice N+1 :

²⁷ Dans la limite du solde créditeur du compte 1068.

²⁸ Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

²⁹ Si la collectivité applique le régime optionnel, la neutralisation s'effectue via le compte 1068 (dans la limite de son solde créditeur) par opération d'ordre budgétaire.

Rétablissement budgétaire de la charge neutralisée sur l'exercice N-1 (**opération semi-budgétaire**)

- Débit 6768 « Neutralisation des dépréciations et provisions » (mandat de paiement)
- Crédit 197 « Neutralisation des provisions et dépréciations »

2/ Cas d'une dépréciation de titres de participation avec un étalement budgétaire sur deux exercices comptables (l'entité applique le régime optionnel).

Exercice N :

Constitution de la dépréciation des titres de participation (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » (mandat de paiement)
- Crédit 29612 « Dépréciations des titres de participation (titre de recettes) »

Neutralisation budgétaire à hauteur de 50 % du montant de la charge induite par la constitution de la dépréciation (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »³⁰ (mandat de paiement)
- Crédit 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions » (titre de recettes)

Exercice N+1 :

Rétablissement budgétaire de la charge neutralisée sur l'exercice N-1 (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 6768 « Neutralisation des dépréciations et provisions » (mandat de paiement)
- Crédit 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » (titre de recettes)

Compte 198 – Neutralisation des amortissements

Conformément aux articles D. 3664-2, D. 4425-36, D. 5217-21, D. 71-113-4 et D. 72-103-4 du CGCT, les métropoles, la collectivité de Corse, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique peuvent procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements :

- des bâtiments publics, déduction faite du montant de la reprise annuelle des subventions d'équipement reçues pour le financement de ces équipements ;
- des subventions d'équipement versées.

En vertu de l'article R. 2321-1 du CGCT, la neutralisation budgétaire ne porte que sur la dotation aux amortissements des subventions d'équipement versées pour les communes et leurs établissements publics.

La Ville de Paris a la possibilité de neutraliser d'une part, la dotation aux amortissements des subventions d'équipement versées³¹ et d'autre part, la dotation aux amortissements des bâtiments administratifs et scolaires si celle-ci opte pour leur amortissement.³²

Quant aux départements et aux régions, en application des articles D. 3321-2 et D. 4321-3 du CGCT, il leur est possible de procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements :

- des bâtiments administratifs et scolaires, diminuée du montant de la reprise annuelle des subventions d'équipement reçues pour le financement de ces équipements ;
- des subventions d'équipement versées.

³⁰ Dans la limite du solde créditeur du compte 1068.

³¹ Application de l'article R. 2321-1 du CGCT par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

³² Application de l'article D. 3321-2 du CGCT par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

Ce dispositif de neutralisation est facultatif et se traduit par une **opération d'ordre budgétaire** : débit du compte 198 « Neutralisation des amortissements » par le crédit du compte 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions ».

Une délibération n'est pas nécessaire. La neutralisation des amortissements peut être opérée chaque année par l'entité qui présente l'option retenue dans le budget (absence de neutralisation, neutralisation partielle ou totale de l'amortissement « neutralisable »). Celle-ci ne remet pas en cause la comptabilisation des amortissements. En effet, les immobilisations continuent d'être amorties sur le plan comptable afin d'assurer la sincérité des comptes des entités. Les amortissements sont neutralisés en tant que de besoin au plan budgétaire.

	Communes (plus de 3 500 habitants)	Métropoles	Départements	Régions
Amortissements	Obligatoire	Obligatoire	Obligatoire	Obligatoire
Périmètre	Ensemble de l'actif immobilisé sauf : – les œuvres d'art ; – les terrains (autres que les terrains de gisement) ; – les frais d'études et d'insertion suivis de réalisation ; – les immobilisations remises en affectation ou à disposition ; – les agencements et aménagements de terrains (hors plantation d'arbres et d'arbustes) ; – immeubles non productifs de revenu Amortissement facultatif des réseaux et installations de voirie.	Ensemble de l'actif immobilisé sauf : – les œuvres d'art ; – les terrains (autres que les terrains de gisement) ; – les frais d'études et d'insertion suivis de réalisation ; – les immobilisations remises en affectation ou à disposition ; – les agencements et aménagements de terrains (hors plantation d'arbres et d'arbustes). Amortissement facultatif des réseaux et installations de voirie.	Ensemble de l'actif immobilisé sauf : – œuvres d'art ; les terrains (autres que les terrains de gisement) ; – frais d'études et d'insertion suivis de réalisation ; – les immobilisations remises en affectation ou à disposition ; – les agencements et aménagements de terrains (hors plantation d'arbres et d'arbustes). Amortissement facultatif des réseaux et installations de voirie.	Ensemble de l'actif immobilisé sauf : – œuvres d'art ; les terrains (autres que les terrains de gisement) ; – frais d'études et d'insertion suivis de réalisation ; – les immobilisations remises en affectation ou à disposition ; – les agencements et aménagements de terrains (hors plantation d'arbres et d'arbustes). Amortissement facultatif des réseaux et installations de voirie.
Neutralisation	Neutralisation facultative de l'amortissement : – des subventions d'équipement versées.	Neutralisation facultative de l'amortissement : – des bâtiments publics, – des subventions d'équipement versées.	Neutralisation facultative de l'amortissement : – des bâtiments administratifs et scolaires, – des subventions d'équipement versées.	Neutralisation facultative de l'amortissement : – des bâtiments administratifs et scolaires, – des subventions d'équipement versées.

TITRE 3 – CLASSE 2 : LES COMPTES D'IMMOBILISATIONS

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1. GÉNÉRALITÉS

Une immobilisation incorporelle, corporelle, ou financière est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs ou du potentiel de service attendus de l'utilisation de l'immobilisation ;
- son utilisation s'étend sur plus d'un exercice, l'immobilisation étant destinée à rester durablement à l'actif de l'entité ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante ;
- il s'agit d'un élément identifiable du patrimoine, contrôlé par l'entité.

Cette notion de contrôle revêt une importance particulière. Ainsi, la comptabilisation d'une immobilisation à l'actif repose sur un critère de contrôle et non sur un critère de propriété. Par conséquent, il peut exister une différence entre le patrimoine juridique, essentiellement basé sur le transfert de propriété, et le patrimoine comptable.

Le contrôle de l'actif immobilisé se caractérise par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. Le fait que l'entité supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention de l'actif immobilisé constitue une présomption de l'existence du contrôle.

L'entrée dans le patrimoine comptable intervient à la date de transfert du contrôle, c'est-à-dire des risques et avantages afférents à la détention de l'immobilisation. Ce transfert de contrôle matérialisé par l'existence d'un droit légal, réglementaire ou contractuel, intervient par conséquent dès qu'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques ou du potentiel de service futurs correspondants. Le potentiel de service s'entend comme la capacité de fournir des biens ou des services, individuels ou collectifs, nécessaires à l'accomplissement des missions de l'entité.

En pratique, le patrimoine comptable et le patrimoine juridique sont le plus souvent identiques, le transfert de contrôle – fait générateur de l'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine comptable – étant généralement concomitant au transfert de propriété – fait générateur de l'entrée dans le patrimoine juridique. Toutefois, il est possible d'observer, dans certaines situations particulières, un contrôle d'une immobilisation non exercé par l'entité qui en est propriétaire. Tel peut être le cas, par exemple, lors d'une acquisition d'immobilisation avec clause de réserve de propriété. L'immobilisation, objet de cette clause, doit figurer au bilan de l'acquéreur dès la date de livraison et non à celle du transfert de propriété (une fois le bien totalement payé). Ainsi, le vendeur transfère les risques et avantages significatifs afférents au bien à la date de livraison mais conserve le titre de propriété jusqu'au recouvrement du prix de vente. L'acquéreur doit comptabiliser le bien à son actif à la date de livraison (et non à celle de transfert de propriété).

La responsabilité du suivi des immobilisations de l'entité incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable public³³.

L'ordonnateur, qui a connaissance de l'ensemble des opérations de nature patrimoniale de l'entité dès leur origine, doit être en mesure de fournir toutes les informations nécessaires à leur correct enregistrement comptable (valorisation notamment). À cet égard, il est chargé plus spécifiquement du recensement exhaustif des biens et de leur identification avec :

³³ Précisions et compléments dans le « Guide des opérations d'inventaire » validé par le Comité national de fiabilité des comptes locaux (annexé à l'instruction NOR INTB 1501664J du 27 mars 2015 relative aux modalités de recensement des immobilisations et à la tenue de l'inventaire et de l'état de l'actif pour les instructions budgétaires et comptables M14, M52, M71, M57, M4).

- la tenue de l’inventaire physique, registre justifiant la réalité physique des biens et qui permet de connaître précisément ses immobilisations ;
- la tenue de l’inventaire comptable qui permet de connaître ses immobilisations sur le volet financier. Reflet de l’inventaire physique, il représente l’expression comptable de la réalité physique du patrimoine.

Le comptable public, chargé de la comptabilité générale patrimoniale, est responsable de l’enregistrement comptable des immobilisations de l’entité et de leur suivi à l’actif du bilan.

À ce titre, il tient l’état de l’actif, ensemble de fiches d’immobilisations permettant d’une part, un suivi individuel et détaillé de chaque immobilisation et d’autre part, de justifier les soldes des comptes apparaissant à la balance et au bilan. L’état de l’actif, visé par l’ordonnateur, est établi chaque année et est tenu à la disposition du juge des comptes³⁴.

L’inventaire comptable et l’état de l’actif, deux documents aux finalités différentes, doivent, en toute logique, être concordants.

Les comptes d’immobilisations autres que les comptes d’immobilisations financières sont classés en fonction de la nature économique des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et parfois selon leur destination.

Conformément au principe des coûts historiques, les immobilisations sont enregistrées à leur coût d’origine (ou valeur d’entrée), ce montant initial ne pouvant, en aucun cas, faire l’objet d’une réévaluation. En revanche, elles sont assorties de corrections de valeur qui prennent la forme d’amortissements et de dépréciations à porter aux subdivisions des comptes 28 et 29. La valeur corrigée d’une immobilisation, appelée valeur nette comptable, correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements et dépréciations cumulés.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan et donc à l’inventaire tant qu’elles continuent d’être utilisées, sauf s’il s’agit de frais d’études, de recherche et de développement et de subventions d’équipement versées³⁵.

Par ailleurs, des conditions particulières de sortie du bilan peuvent être mises en œuvre par l’entité s’agissant des biens de faible valeur ou à consommation rapide. En effet, par mesure de simplification, ces biens peuvent, sur décision de l’assemblée délibérante, être sortis de l’actif et de l’inventaire comptable de l’ordonnateur dès qu’ils ont été intégralement amortis (cf chap.4 du présent titre – § 7).

Au bilan, les immobilisations figurent en haut de bilan, à l’actif, dans la partie « Actif immobilisé ». Le bilan retrace les valeurs d’entrée des immobilisations diminuées du cumul des amortissements et des dépréciations. Les charges de dotations aux amortissements et aux dépréciations ainsi que les produits de reprises sur dépréciations des immobilisations sont inscrits au compte de résultat.

2. LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

2.1 DÉFINITION

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire³⁶ 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 est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l’utilisation du bien.

³⁴ Le comptable est tenu de le produire tous les deux ans (années paires) à la chambre régionale des comptes. Les années impaires, il communique à la CRC un état des flux annuels des immobilisations (entrées/sorties).

³⁵ Comptes : 2031 « Frais d’études », 2032 « Frais de recherche et développement » et 204 « Subventions d’équipement versées »).

³⁶ Les immobilisations incorporelles se différencient, à ce titre, des immobilisations financières et autres éléments monétaires inscrits à l’actif du bilan.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou
- si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Une immobilisation incorporelle peut être constituée des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités de l'entité à assurer ses missions et ses activités. De telles immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet (brevets, logiciels, sites internet ...).

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

Si une immobilisation comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

À titre d'exemple, si une immobilisation incorporelle est enregistrée sur un support physique dont la valeur 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 (dans ce cas, l'élément incorporel de l'actif est plus important que l'élément corporel).

En revanche, si 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.), l'élément corporel de l'actif est plus important que l'élément incorporel qui fait partie d'un ensemble ne pouvant fonctionner sans l'élément corporel. L'ensemble est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle.

2.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- elle est contrôlée par l'entité ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les commentaires des comptes d'immobilisations incorporelles figurent au chapitre 2 du présent titre (§ 2.1 et 2.3).

• Critères du contrôle et de l'évaluation fiable

Le contrôle, généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.), se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'entité supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

La comptabilisation de l'immobilisation incorporelle s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évalué avec une fiabilité suffisante. À défaut, la dépense est comptabilisée en charges.

- Conditions spécifiques de comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne

Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet défini et qui satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être mises en évidence par des activités telles que l'élaboration du procédé de fabrication d'un nouveau matériel ou la réalisation d'un nouveau logiciel. La notion de projet traduit la nécessité d'une individualisation formelle et préalable des travaux susceptibles d'aboutir à la création d'une immobilisation incorporelle afin d'en suivre le coût.

- *Les différentes phases d'un projet*

Un projet se compose des phases suivantes :

- une phase de recherche préalable qui comprend généralement l'acquisition de nouvelles connaissances, l'analyse des besoins, la définition des objectifs finaux, l'évaluation des différentes possibilités techniques, le choix de la solution et la détermination des moyens à mobiliser ;
- une phase de développement qui consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

Certains projets relèvent exclusivement d'une activité de recherche (acquisition de nouvelles connaissances, conception et évaluation de différentes solutions techniques, etc.).

Si un projet commence directement au stade de la phase de développement, cette situation doit être explicite et préalable au commencement de la réalisation.

- *Conditions spécifiques de comptabilisation*

Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.

Si la phase de recherche et la phase de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

En revanche, si la phase de développement peut être distinguée de la phase de recherche, une immobilisation incorporelle, résultant de cette phase de développement du projet, doit être comptabilisée dès lors qu'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique (objectifs fixés réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes) ;
- l'entité a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- l'entité peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'entité a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- l'entité dispose des ressources (techniques, financières...) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'entité a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

- Immobilisations incorporelles en cours

Les dépenses encourues lors de la phase de développement d'un projet et qui répondent aux critères de comptabilisation sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

À la date de mise en service du projet, la totalité des montants inscrits en immobilisation incorporelle en cours depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle en service. Pour ce projet, plus aucun montant ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si au cours de sa phase de développement, un projet est interrompu définitivement, toutes les dépenses immobilisées doivent être sorties du bilan et comptabilisée en charges.

- Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

- Comptabilisation des immobilisations contrôlées conjointement³⁷

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services et/ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les parties.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services et/ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

- *Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent*

Dans ce cas, la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.

Cette solution est privilégiée au motif que, hormis stipulation conventionnelle contraire, la quote-part de financement est présumée refléter la réalité économique.

De plus, une comptabilisation de l'actif à parts égales dans chacune des entités « contrôlantes » engendrerait la constatation du différentiel entre le niveau du financement et celui du contrôle, telle une subvention versée ou reçue ; or, dans les faits, aucune subvention n'existe.

- *Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent*

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement une partie d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle³⁸. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation. Au passif, les financements reçus par ces entités « contrôlantes » sont inscrits en capitaux propres (subvention d'équipement reçue).

³⁷ Incompatibilité de principe entre copropriété et domaine public (CE, 11 février 1994, Compagnie d'assurance Préserveurice Foncière). Les acquisitions immobilières en copropriété entre personnes publiques sont incompatibles avec le régime de la domanialité publique.

³⁸ Exemple : Acquisition d'une immobilisation de 100 par trois entités A (50 %), B (40 %) et C (10 %, non contrôlante). L'immobilisation est enregistrée dans les comptes de A et B, entités contrôlantes, à hauteur de :
55,6 pour A ($100 \times 50 \% + (100 \times 10\%) \times [50 \% / (50\%+40\%)]$) et
44,4 pour B ($100 \times 40 \% + (100 \times 10\%) \times [40 \% / (50\%+40\%)]$).

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

- *Traitement de l'écart éventuel entre la quote-part de contrôle définie par une convention et la quote-part de financement*

La convention qui régit l'acquisition, le financement et les règles d'acquisition en commun d'un actif, peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement.

Lorsque le montant du financement versé par une entité est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart entre le montant de financement et le montant de l'actif inscrit dans ses comptes est alors comptabilisé comme un financement versé, à l'actif ou en charge, selon les dispositions spécifiques de chaque instruction budgétaire et comptable. Lorsque le montant du financement versé est inférieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart est comptabilisé comme un financement reçu, en capitaux propres.

- **Critères d'évaluation**
- **Évaluation lors de la comptabilisation initiale**

Les immobilisations incorporelles sont évaluées :

- à leur coût d'acquisition (pour celles qui sont acquises à titre onéreux) ;
- à leur coût de production (pour celles qui sont générées en interne par les services de l'entité) ;
- à leur valeur de vénale (pour celles qui sont acquises à titre gratuit). Cette valeur correspond au montant qui pourrait être obtenu de la vente de l'actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie³⁹ (frais de cession).

- *Éléments du coût d'acquisition*

Le coût d'entrée d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- et de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche selon l'utilisation envisagée. Ces frais accessoires inclus dans le coût d'acquisition comprennent notamment :
- les coûts de préparation du site ;
- les droits de mutation ou commissions et frais d'actes ;
- les frais de transport, d'installation et de montage ;
- les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs ;
- les frais administratifs et autres frais généraux pouvant être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à sa mise en état de fonctionnement.

Pour être inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation, les frais accessoires doivent être engagés pendant la phase d'acquisition, c'est-à-dire la période qui court à compter de la date à laquelle l'entité a pris la décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation et démontre qu'elle générera un potentiel de services ou des avantages économiques futurs et qui prend fin lorsque l'immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la collectivité. Les coûts engagés avant ou après cette période d'acquisition sont obligatoirement comptabilisés en charges.

Les coûts d'emprunt⁴⁰ peuvent être incorporés au coût d'acquisition de l'actif, tant que l'actif n'est pas directement achevé et lorsqu'ils peuvent être spécifiquement attribués à l'acquisition ou la mise en fonctionnement d'un actif éligible (nécessitant une longue période de conception

³⁹ Coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat, le cas échéant.

⁴⁰ Charges financières constituées par les intérêts des capitaux empruntés pour financer la réalisation de l'actif sur sa période de production.

ou de construction avant de pouvoir être utilisé). Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) et aux stocks.

- *Éléments du coût de production*

Les immobilisations produites en interne sont comptabilisées à partir de l'ensemble des dépenses constituant leur coût de production. Ce coût comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'entité (coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés au cours de la production).

Les coûts de production incluent, s'il y a lieu :

- les coûts au titre des matières premières, matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- les droits d'enregistrement ;
- l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- les coûts de dépôt de brevet ;
- les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés) ;
- les frais de recherche et développement.

Comme pour les acquisitions, les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au coût de production de l'actif, tant que l'actif n'est pas directement achevé, lorsqu'ils sont directement attribuables à la construction ou la production d'un actif éligible, c'est-à-dire un actif qui exige une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisé.

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par l'entité sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

- Évaluation à la date de clôture

- *Principe général*

Une immobilisation incorporelle est amortissable lorsque sa durée d'utilisation est déterminable, c'est-à-dire quand son usage attendu est limité dans le temps. L'utilisation de l'actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif par l'entité ou par l'atteinte du potentiel de service attendu par celle-ci.

Une immobilisation incorporelle est évaluée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

- *Amortissements*

Le plan d'amortissement d'une immobilisation incorporelle est défini afin de traduire le rythme de consommation – qui correspond à la durée d'utilisation estimée – des avantages économiques ou du potentiel de service attendu.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service, conformément à la règle du prorata temporis.

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements, comptabilisée en charges⁴¹, est enregistrée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée.

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

À la différence d'une dépréciation, la dotation aux amortissements a un caractère irréversible.

⁴¹ La réglementation prévoit des possibilités de neutralisation de cette charge, notamment pour les subventions d'équipement versées (cf. commentaires du compte 28).

La révision du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) est envisagée en cas de modification significative de l'utilisation de l'actif, de la nature de l'actif ou à la suite d'une dépréciation (cf « modifications ultérieures »).

Des précisions sur les modalités d'amortissement (périmètre, durées...) sont apportées dans les commentaires du compte 28 au chapitre 2 du présent titre (§ 2.8).

. *Dépréciations*

Une perte de valeur éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges.

À chaque clôture des comptes, il est nécessaire d'apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'une immobilisation incorporelle a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué.

Des précisions sur les dépréciations sont apportées dans les commentaires du compte 29 au chapitre 2 du présent titre (§ 2.9).

. *Modifications ultérieures*

Toute **modification significative** de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques et/ou du potentiel de service attendu de l'actif, entraîne la révision **prospective** de son plan d'amortissement. Cette révision correspondant à un changement d'estimation conduit à une augmentation ou une diminution des dotations aux amortissements. Elle doit faire l'objet d'une description et d'une justification dans l'annexe (ex : des évolutions techniques peuvent réduire l'utilisation d'un actif).

De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière **prospective** la base amortissable.

Remarque : La valeur actuelle est définie comme étant la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière étant retenue lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée.

- La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.
- La valeur d'usage est la valeur d'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie, valeur déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

. **Comptabilisation lors de la sortie du bilan**

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de cession (produits de vente nets des frais de cession) et la valeur comptable de l'actif.

Par ailleurs, conformément aux dispositions du CGCT⁴², la différence constatée entre la valeur de cession d'une immobilisation et la valeur comptable nette est obligatoirement enregistrée à la section d'investissement du budget préalablement à la détermination du résultat de la section de fonctionnement (cf les cessions d'immobilisations au chapitre 4 § 1 du présent titre).

Ainsi, le résultat de cette opération (profits ou pertes) est neutralisé dans le compte de résultat, afin d'en annuler l'incidence budgétaire en exploitation :

- en cas de plus-value, une charge de neutralisation est comptabilisée en contrepartie d'une augmentation d'un poste dédié dans les fonds propres⁴³ ;
- en cas de moins-value, un produit de neutralisation est comptabilisé en contrepartie d'une diminution du poste dédié dans les fonds propres.

⁴² L. 2331-8 (communes), L. 3332-3 (départements), L. 4331-3 (régions), L5217-10 (métropoles) L. 7171-1 (collectivité territoriale de Guyane), L. 7224-10 (collectivité territoriale de Martinique) et L. 4421-1 (collectivité de Corse).

⁴³ Budgétairement, le produit de cession ne doit pas financer des dépenses de fonctionnement.

2.3 LES SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT VERSÉES

· **Définition**

Une subvention d'équipement versée est un moyen de financement octroyé par l'entité dans l'exercice de ses compétences et approuvée par son assemblée délibérante.

Elle doit être conditionnée par l'existence d'un intérêt public local et affectée au financement de la création, de l'acquisition ou de l'augmentation de valeur d'une immobilisation déterminée.

Elle peut être subordonnée 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 d'une subvention versée dont le but n'est pas réalisé, ou l'est dans des conditions différentes de celles prévues initialement.

L'entité accordant la subvention l'utilise comme un dispositif d'investissement indirect dont elle attend un retour pour ses administrés sous forme de potentiel de service.

· **Comptabilisation**

Généralités

Une subvention d'équipement versée disposant des caractéristiques énoncées dans la partie définition supra, répond à la définition d'un actif (« ressource actuelle contrôlée du fait d'un événement passé »).

Lorsque l'entité met en œuvre sa mission par l'octroi d'une subvention d'équipement, elle génère un actif spécifique qui doit être comptabilisé si :

- elle contrôle l'utilisation qui doit être faite de la subvention et
- un lien peut être établi et suivi entre la subvention octroyée et l'immobilisation acquise ou créée par l'entité bénéficiaire.

L'entité versante doit être en capacité de suivre l'existence de ce lien.

La subvention d'équipement versée est un actif spécifique en ce qu'il n'a pas de contrepartie directe pour l'entité versante.

A contrario, une subvention qui n'est pas affectée au financement d'une immobilisation identifiée (**par exemple, dans une convention d'attribution**) doit être comptabilisée en charge.

La date à laquelle le potentiel de service est obtenu par l'entité versante est la date de mise en service de l'immobilisation financée chez l'entité bénéficiaire, **ou à défaut la date du versement de la subvention d'investissement.**

Les différentes étapes

– Octroi de la subvention

L'octroi de la subvention se matérialise par la décision de l'organe délibérant et, le cas échéant, la convention de subventionnement.

À cette date, aucune subvention n'est comptabilisée à l'actif de l'entité.

– Versement de la subvention

À la date du versement de la subvention (correspondant à la date d'émission du mandat portant la subvention), la somme attribuée est comptabilisée en actif immobilisé spécifique, au débit du compte 204 « subvention d'équipement versée », **sauf lorsqu'elle comporte des conditions de réalisation, l'entité versante comptabilise un actif en cours en contrepartie des versements effectués :**

- lorsque les conditions de réalisation sont remplies, l'actif en cours est ensuite transféré au compte 204 à la date à laquelle l'immobilisée ainsi financée est mise en service ;

- lorsque les conditions de réalisation ne sont pas remplies, l'actif en cours est sorti du bilan. En cas de paiement échelonné, et tant que l'immobilisation financée n'est pas mise en service, chaque somme versée est enregistrée au débit du compte d'actif en cours⁴⁴.

– *Mise en service de l'immobilisation financée*

La date de mise en service de l'immobilisation financée chez l'entité bénéficiaire, est le point de départ de l'amortissement de la subvention d'équipement versée.

· **Évaluation**

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Une subvention d'équipement versée est évaluée lors de sa comptabilisation initiale au montant figurant dans la décision d'attribution. En cas de versements échelonnés, le montant de l'actif spécifique immobilisé est le cumul des sommes versées.

Évaluation à la date de clôture

– *Amortissement et dépréciation*

Le plan d'amortissement d'un actif traduit le rythme de consommation (qui correspond à la durée d'utilisation estimée) des avantages économiques ou du potentiel de service attendu. La durée d'utilité d'une subvention d'équipement versée pour l'entité versante est cohérente avec celle de l'utilisation attendue de l'immobilisation *in fine* financée (cf commentaire du compte 28).

L'amortissement de la subvention d'équipement versée commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service de l'immobilisation financée chez l'entité bénéficiaire qu'elle ait été acquise ou construite. Par conséquent, chaque subvention d'équipement versée fait l'objet d'un plan d'amortissement spécifique. Ce changement de méthode comptable relatif aux modalités de suivi et d'amortissement des subventions d'équipement versées s'applique de manière prospective à compter du 1^{er} janvier 2019 pour les nouvelles subventions d'équipement versées, sans retraitement des exercices clôturés.

Par mesure de simplification, en l'absence d'information précise sur la date de mise en service de l'immobilisation par l'entité bénéficiaire, l'entité versante peut amortir la subvention d'investissement à compter de la date du versement (correspondant à la date d'émission du mandat) pour les financements d'acquisitions d'immobilisations et pour les financements d'immobilisations dont la construction est effectuée sur une période courte (généralement inférieure à 12 mois).

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée.

La dotation aux amortissements est comptabilisée en charges.

Une perte de valeur éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges.

La valeur nette comptable à la clôture est la valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et dépréciations.

Lorsque la valeur nette comptable est nulle sans possibilité de reprise de dépréciation éventuelle, la valeur brute l'amortissement et la dépréciation relative à la subvention d'équipement versée doivent être apurés et sortis de l'actif et de l'inventaire.

Modifications ultérieures

Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation du potentiel de service attendu de l'actif spécifique, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. *De même, en cas de dotation ou de reprise de*

⁴⁴ La subvention d'équipement versée fait l'objet d'une seule fiche inventaire tant que l'immobilisation financée n'est pas mise en service.

dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

- **Présentation à l'actif du bilan**

Les subventions d'équipement versées sont présentées sur une ligne distincte.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

3. LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

- 3.1 DÉFINITION

Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'entité.

Cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

- 3.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

- **Critères de comptabilisation**

Une immobilisation corporelle est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- elle est contrôlée par l'entité ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'entité applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus.

Remarques :

Études liées à une immobilisation corporelle

Les études générant des frais de recherche appliquée ou de développement reconnus comme étant immobilisables relèvent des dispositions sur les immobilisations incorporelles.

Exceptionnellement, lorsque les dépenses concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire ou de prototypes), elles sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations concernées. Toutefois, si les prototypes sont revendables et utilisables pour une seule commande, ils sont comptabilisés en stocks.

Seuil de signification :

Conformément à l'arrêté du 26 octobre 2001 relatif à l'imputation des dépenses du secteur public local pris en application des articles L.2122-21, L.3221-2 et L.4231-2 du CGCT⁴⁵, il est fixé un seuil unitaire de signification de 500 € TTC en dessous duquel l'acquisition d'un bien meuble **ne figurant pas dans la liste annexée à l'arrêté précité** est systématiquement comptabilisé en charges. **Pour les biens meubles figurant dans cette liste, l'assemblée délibérante de l'entité peut fixer un seuil unitaire de signification inférieur à 500€ TTC**, sous réserve que les biens ajoutés revêtent un caractère de durabilité et ne figurent pas explicitement parmi les comptes de charges ou de stocks. **La délibération est transmise au comptable et ne peut être modifiée au cours d'un même exercice comptable.**

Des cas particuliers de comptabilisation sont évoqués au **paragraphe 2.4**. Ils concernent les pièces de rechange et de sécurité, les immobilisations non comptabilisées en raison de situations particulières, les biens historiques et culturels, les contrats concourant à la réalisation d'un

⁴⁵ Arrêté applicable aux métropoles, collectivités territoriales de Guyane et Martinique et collectivité de Corse en vertu respectivement des articles L.5211-1, L.7171-1, L.7224-10 et L.4421-1 du CGCT.

service public, les immobilisations mises à disposition, les travaux dont l'entité assure la maîtrise d'ouvrage, ainsi que les immobilisations corporelles contrôlées conjointement.

Par ailleurs, le chapitre 3 du présent titre examine des modes particuliers d'acquisitions d'immobilisations.

Les commentaires des comptes d'immobilisations corporelles figurent au chapitre 2 du présent titre (notamment § 2.2 et 2.3).

- Critères du contrôle et de l'évaluation fiable

Le contrôle se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'entité supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'une immobilisation corporelle intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

La comptabilisation de l'immobilisation corporelle s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évalué avec une fiabilité suffisante. À défaut, la dépense est comptabilisée en charges.

- Dépenses ultérieures immobilisables et composants

Une entité évalue selon les critères de comptabilisation des actifs immobilisés tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions.

- *Le principe général*

Une dépense ultérieure est immobilisable s'il est probable qu'elle procure à l'entité des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées (par exemple, allongement de la durée d'utilisation, augmentation de la capacité d'utilisation, diminution du coût d'utilisation ou amélioration substantielle de la qualité de la production).

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état sans amélioration sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont réalisés.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent » ou en tant que composant. Un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué. Ces dépenses ultérieures immobilisables peuvent notamment prendre la forme de campagnes de gros travaux.

Si les dépenses ultérieures immobilisables conduisent à remplacer la totalité d'un actif principal ou d'un composant qui n'a pas été amorti en intégralité, cet actif ou ce composant est sorti pour sa valeur nette comptable.

Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer partiellement un actif principal ou un composant qui n'a pas été amorti en totalité, une dépréciation complémentaire de cet actif est alors constatée.

- *Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité*

Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se

rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs.

Les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont dérogatoires par rapport aux dispositions s'appliquant aux immobilisations corporelles. En effet, dans ces cas, l'appréciation des avantages économiques ou des potentiels de services n'est pas limitée au niveau de l'actif existant mais étendue au groupe d'éléments d'actifs liés.

Ces dispositions ne concernent pas toutes les dépenses de mise en conformité, mais seulement les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'amélioration répondant de manière cumulative aux trois conditions suivantes :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- imposées par des obligations légales ;
- et dont la non-réalisation ne permettrait pas le maintien du potentiel de service ou entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entité.

· *Les campagnes de gros travaux*

Toute dépense ultérieure assimilable à des gros travaux réalisée sur des biens comptabilisés à leur coût historique amorti ou à une valeur symbolique ou à une valeur forfaitaire non révisable, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ».

Un plan d'amortissement distinct du bien principal « sous-jacent » reposant sur sa nature lui est appliqué.

Par conséquent, pour les immobilisations corporelles faisant l'objet de travaux, il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état du bien « sous-jacent ». Lorsqu'elles sont distinguables et rattachables à l'actif principal « sous-jacent », ces dépenses sont comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composant secondaire distinctement du bien « sous-jacent » (voir ci-après comptabilisation par composants).
- Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

· *La comptabilisation des immobilisations corporelles par composants*

L'organe délibérant de l'entité décide, par une décision de gestion prenant compte de sa situation propre, des modalités d'application de la méthode des composants décrite ci-après⁴⁶.

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes et doivent faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, chaque élément (ou « composant ») est comptabilisé séparément, par application de la méthode des composants, et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu dès l'origine ou lors des remplacements. Dans ce cas, il convient d'attribuer un numéro d'inventaire propre à chaque composant.

⁴⁶ La mise en œuvre de la comptabilisation des immobilisations par composants s'applique de manière prospective à compter du 1^{er} janvier 2018 pour les entités appliquant le référentiel M57, sans retraitement des exercices clôturés. Pour les entités adoptant ce référentiel ultérieurement, le caractère prospectif du changement de méthode s'apprécie à la date du changement de référentiel.

La méthode de comptabilisation par composants est appréciée au cas par cas par l'entité ; elle n'est utile et ne s'applique que lorsqu'un composant représente une forte valeur unitaire et une part significative du coût de l'actif considéré et si sa durée d'amortissement est significativement différente du composant principal de l'immobilisation. Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable.

La pertinence de l'application de la méthode des composants doit ainsi être confrontée à la politique de gestion des immobilisations suivie au sein de l'entité⁴⁷ et appréciée au regard des spécificités de l'entité, notamment du caractère non marchand de son activité et des modalités de financement spécifiques (fiscalité, dotations, subventions...).

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes réparations n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions. En d'autres termes, si les dépenses de gros entretien ont fait l'objet d'une provision, elles ne sont pas comptabilisées sous forme de composant et, inversement, si les dépenses n'ont pas fait l'objet d'une provision pour gros entretien, elles sont comptabilisées sous forme de composants.

- **Évaluation**
- **Évaluation lors de la comptabilisation initiale**

Lors de leur entrée dans le patrimoine de l'entité, les immobilisations corporelles sont enregistrées :

- à leur coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux ;
- à leur coût de production pour celles produites par l'entité ;
- à leur valeur vénale pour celles acquises à titre gratuit, par voie d'échange et reçues à titre d'apport en nature ;
- à leur valeur symbolique ou forfaitaire pour les sites naturels et, le cas échéant, les cimetières ne relevant pas de la catégorie des « biens historiques et culturels ».

Des cas particuliers de comptabilisation et d'évaluation sont évoqués au § 2.4 du présent chapitre.

- *Éléments du coût d'acquisition*

Comme pour les immobilisations incorporelles, ce coût d'entrée est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- et de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche selon l'utilisation envisagée. Ces frais accessoires inclus dans le coût d'acquisition comprennent notamment :
 - les coûts de préparation du site ;
 - les droits de mutation ou commissions et frais d'actes ;
 - les frais initiaux de livraison, de transport, d'installation et de montage ;
 - les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs ;
 - les frais administratifs et autres frais généraux pouvant être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à sa mise en état de fonctionnement.

⁴⁷ L'entité peut notamment se baser sur le découpage d'un marché en lots qui peut correspondre à des composants (électricité, toiture, plomberie ...).

Le point de départ d'identification des coûts de l'immobilisation est la date à laquelle l'entité a pris la décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

Les coûts d'emprunt⁴⁸ peuvent être incorporés au coût d'acquisition, tant que l'actif n'est pas directement achevé et lorsqu'ils peuvent être spécifiquement attribués à l'acquisition ou la mise en fonctionnement d'un actif qui nécessite une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisé. Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) et aux stocks.

- *Éléments du coût de production*

Les immobilisations produites par l'entité sont comptabilisées à partir de l'ensemble des dépenses constituant leur coût de production. Ce coût comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'entité (coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés au cours de la production).

Il se compose du coût d'acquisition des matières consommées ([frais généraux de production fixes et variables tels que les matières premières indirectes consommées, la main d'œuvre indirecte de production, la consommation en énergie, etc.](#)), des charges directes de production, des charges indirectes, de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située.

Comme pour les acquisitions à titre onéreux, les coûts d'emprunt⁴⁹ peuvent entrer dans la détermination du coût de production de l'actif. Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) et aux stocks.

- *Valeur vénale*

Les immobilisations acquises à titre gratuit sont enregistrées à leur valeur vénale à leur date d'acquisition. À défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur.

Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la valeur vénale de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie transféré. En l'absence de valeur fiable, la valeur comptable de l'actif échangé mesure le coût de l'actif acquis par voie d'échange.

- *Valeur symbolique ou forfaitaire*

Les sites naturels (étangs, lacs, etc.) et, le cas échéant, les cimetières n'entrant pas dans la catégorie des « biens historiques et culturels » (cf. § 2.4.3 du présent chapitre) sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable en raison de leur potentiel de service intrinsèquement lié à des considérations d'intérêt général.

- Évaluation à la date de clôture

- *Principe général*

Un bien amortissable apparaît à l'actif à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

⁴⁸ Charges financières constituées par les intérêts des capitaux empruntés pour financer la réalisation de l'actif sur sa période de production.

⁴⁹ Charges financières constituées par les intérêts des capitaux empruntés pour financer la réalisation d'une immobilisation sur sa période de production.

Un actif amortissable est une immobilisation dont l'utilisation par l'entité est déterminable (usage attendu limité dans le temps). Une immobilisation corporelle est évaluée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

En cas de mise à disposition ou d'affectation d'un bien, l'entité bénéficiaire de cette opération patrimoniale applique au bien concerné une évaluation à la clôture selon les mêmes méthodes que celles appliquées à une immobilisation corporelle de sa catégorie.

· *Amortissements*

Le plan d'amortissement d'une immobilisation corporelle est défini afin de traduire le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service attendu.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service, conformément à la règle du prorata temporis.

La durée d'utilisation et le plan d'amortissement sont définis par l'entité en fonction de la nature des immobilisations. La base amortissable de l'immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle⁵⁰ estimée de façon fiable.

Exemple illustrant la notion de valeur résiduelle avec l'acquisition au 1^{er} janvier N d'un matériel technique pour 20.000 € avec une offre de reprise en N+4 de 4.000 € :

La base amortissable est de 16.000 € (valeur brute – valeur résiduelle).

Le plan d'amortissement est le suivant :

Exercice	Valeur brute	Base amortissable	Dot. aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur nette comptable
N	20.000	16.000	3200	3200	16.800
N+1	20.000	16.000	3200	6.400	13.600
N+2	20.000	16.000	3200	9.600	10.400
N+3	20.000	16.000	3200	12.800	7.200
N+4	20.000	16.000	3200	16.000	4000

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements, comptabilisée en charges⁵¹, est enregistrée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée.

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

À la différence d'une dépréciation, la dotation aux amortissements a un caractère irréversible.

La révision du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) est envisagée en cas de modification significative de l'utilisation de l'actif, de la nature de l'actif ou à la suite d'une dépréciation (cf « modifications ultérieures »).

⁵⁰ La **valeur résiduelle** correspond au montant net que l'entité s'attend à obtenir de la vente de l'actif à la fin de son utilisation après déduction des coûts de sortie attendus. Elle n'est prise en compte que si elle est significative et mesurable de manière fiable à la date de mise en service (contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasions ...). L'impossibilité de la documenter doit conduire à la négliger. Seule la réglementation des régions, des collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et de la collectivité de Corse prévoit cette notion de valeur résiduelle, la base amortissable est définie comme étant la valeur brute sous déduction de la valeur résiduelle de l'immobilisation (articles D.4321-1, D.71-113-2, D.72-103-2 et D.4425-34 du CGCT). Pour les autres entités (communes, départements, métropoles, ...), la base amortissable est définie comme étant la valeur brute de l'immobilisation.

⁵¹ La réglementation prévoit des possibilités de neutralisation de cette charge, notamment pour les bâtiments publics (cf. commentaires du compte 28).

Des précisions sur les modalités d'amortissement (périmètre, durées...) sont apportées dans les commentaires du compte 28 au chapitre 2 du présent titre (§ 2.8).

Les immobilisations corporelles non amortissables

Certains actifs sont considérés comme ayant une utilisation indéterminable (il n'existe pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu que cette immobilisation procurera des avantages économiques ou du potentiel de service). Il s'agit des terrains (sauf les terrains de gisement), des sites naturels, des cimetières et des collections qui sont évalués pour une valeur non révisable à la date de clôture, mais peuvent faire l'objet d'une dépréciation. Par ailleurs, l'amortissement est facultatif pour les réseaux et installations de voirie. Hormis ces différents cas, l'ensemble des immobilisations sont amortissables.

Les modalités d'évaluation à la date de clôture sont développées dans les commentaires du compte 28 « Amortissement des immobilisations ».

• Dépréciations

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus aux avantages économiques ou au potentiel de service résiduel attendu par l'entité dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

Ainsi, à la date de clôture de l'exercice, si la valeur actuelle⁵² d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Cette perte de valeur est alors comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges.

La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et ce faisant, son plan d'amortissement.

Des précisions sur les dépréciations sont apportées dans les commentaires du compte 29 au chapitre 2 du présent titre § 2.9).

• Modifications ultérieures

Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques et/ou du potentiel de service attendu de l'actif, entraîne la révision **prospective** de son plan d'amortissement. Cette révision correspondant à un changement d'estimation conduit à une augmentation ou une diminution des dotations aux amortissements. Elle doit faire l'objet d'une description et d'une justification dans l'annexe (ex : des évolutions techniques peuvent réduire l'utilisation d'un actif, une réhabilitation d'un immeuble peut prolonger sa durée résiduelle d'utilisation ...).

De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière **prospective** la base amortissable.

• Comptabilisation et évaluation lors de la sortie du bilan

Une immobilisation est sortie du bilan lorsque l'entité n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente.

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

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits de cession (produits de vente nets des frais de cession) et la valeur comptable de l'actif.

⁵² La **valeur actuelle** est définie comme étant la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière étant retenue lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée.

Par ailleurs, conformément aux dispositions du CGCT⁵³, la différence constatée entre la valeur de cession d'une immobilisation et la valeur comptable nette est obligatoirement enregistrée à la section d'investissement du budget préalablement à la détermination du résultat de la section de fonctionnement (cf cessions d'immobilisations au chapitre 4 du présent titre).

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°10 et 11]

Ainsi, le résultat de cette opération (profits ou pertes) est neutralisé dans le compte de résultat, afin d'en annuler l'incidence budgétaire en exploitation :

- en cas de plus-value, une charge de neutralisation est comptabilisée en contrepartie d'une augmentation d'un poste dédié dans les fonds propres⁵⁴ ;
- en cas de moins-value, un produit de neutralisation est comptabilisé en contrepartie d'une diminution du poste dédié dans les fonds propres.

Les règles de comptabilisation sont différentes selon la forme que revêt la sortie du bien : cession à titre onéreux, à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur vénale, dotations ou apports, immobilisations sinistrées, réformées, détruites ou hors d'usage, immobilisations de faible valeur ou à consommation rapide (cf chapitre 4 du présent titre).

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°10 et 11]

Les différents modes de sortie d'actif d'une immobilisation non financière.

3.3 CAS PARTICULIERS

• **Les pièces de rechange et de sécurité**

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le compte de résultat lors de leur consommation. Toutefois, dans les situations suivantes, l'application des critères d'enregistrement d'un actif s'opère comme suit :

- les pièces de sécurité et les pièces de rechange principales que l'entité compte utiliser sur une durée supérieure à 12 mois constituent, dès lors que leur montant est significatif, des immobilisations corporelles ;
- les éléments spécifiques ne pouvant être utilisés qu'avec une immobilisation (pièces de rechange et matériel d'entretien) constituent toujours des immobilisations corporelles.
 - Les pièces de sécurité correspondent à des pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié. Les avantages économiques liés à ces actifs résultent de leur disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale. L'amortissement doit débuter dès l'acquisition de cette immobilisation principale et être étalé sur la même durée.
 - Les pièces de rechange sont destinées à remplacer ou à être intégrées à une immobilisation principale ou aux dépenses ultérieures immobilisables. Les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce, après le remplacement. L'amortissement doit débuter à la date de remplacement de la pièce (i.e. du montage) et est calculé dans les mêmes conditions que celles de l'immobilisation à laquelle il est intégré.

• **Cas des immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières**

⁵³ L. 2331-8 (communes), L. 3332-3 (départements), L. 4331-3 (régions), L5217-10 (métropoles) L. 7171-1 (collectivité territoriale de Guyane), L. 7224-10 (collectivité territoriale de Martinique) et L. 4421-1 (collectivité de Corse).

⁵⁴ Cela interdit d'utiliser budgétairement le produit de cession pour financer des charges de fonctionnement nouvelles.

Deux situations particulières peuvent conduire une entité à comptabiliser pour la première fois à son bilan, dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées. Il s'agit des situations suivantes :

- immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées ;
- immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste.

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et celles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste sont comptabilisées, à l'appui d'une décision de l'assemblée délibérante, à leur valeur vénale, qui devient, par convention, la valeur historique du bien. La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie de l'actif⁵⁵ (frais de cession).

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

Dans les cas, qui doivent demeurer exceptionnels, pour lesquels il ne serait pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les actifs concernés sont néanmoins inscrits en comptabilité. Pour des modalités pratiques, cette inscription peut se faire à l'euro symbolique. Une information appropriée est en tout état de cause donnée en annexe des comptes, et notamment la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée.

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

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

- **Cas des biens historiques et culturels**

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

- *Biens historiques et culturels immobiliers*

1° Les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;

2° Les monuments naturels et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;

3° Les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

- *Biens historiques et culturels mobiliers*

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

- classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;

⁵⁵ Coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat, le cas échéant.

- considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.

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

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

3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;

4° Un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;

5° Les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;

6° Les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;

7° Les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;

8° Les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;

9° Les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;

10° Les objets mobiliers autres que ceux mentionnés au 6° ci-dessus, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;

11° Les collections des musées ;

12° Les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques.

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

- les biens historiques et culturels qui sont acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition ; les biens qui seront reçus à titre gratuit (dons, datations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »⁵⁶ ou à la valeur à dire d'expert.
- les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés avant le 1^{er} janvier 2013 sont comptabilisés à l'euro symbolique.
- Pour les biens faisant partie du patrimoine de l'entité qui étaient déjà comptabilisés avant le 1^{er} janvier 2013, il n'y a pas de remise en cause des valeurs d'entrée retenues et pas de modification des valeurs d'entrée déjà enregistrées.

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

⁵⁶ Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées...), sont sortis du bilan selon les modalités habituelles lorsque l'entité n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

- **Cas des contrats concourant à la réalisation d'un service public**

Ces contrats sont conclus par l'entité avec un opérateur privé qui peut participer à la construction, au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien d'un équipement public.

- Critères de comptabilisation

L'équipement défini au contrat est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'entité lorsque ces deux conditions sont réunies :

- il est **contrôlé** par l'entité ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une **fiabilité** suffisante.

L'entité applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus.

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

- *Critères du contrôle*

Le contrôle du bien se caractérise par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

La comptabilisation du bien à l'actif intervient à la date de transfert du contrôle, c'est-à-dire des risques et avantages afférents à la détention de l'immobilisation. Le fait que l'entité supporte les

risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

La vérification du contrôle par l'entité d'un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public peut utilement s'appuyer sur les indicateurs de contrôle suivants :

- l'impossibilité pour le tiers de vendre ou de donner en garantie le bien ;
- l'occupation du domaine public ;
- la détermination des caractéristiques du bien par l'entité ;
- la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'entité ;
- l'encadrement du revenu tiré par le tiers du bien ;
- le transfert à l'entité, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur le bien, lorsque le contrat arrive à son terme.

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'entité soit établi.

- *Fiabilité de l'évaluation*

La comptabilisation d'une immobilisation contrôlée s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évaluée avec une fiabilité suffisante. À défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée au moment où l'entité évalue son coût de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.

- Évaluation

- *Évaluation du bien lors de la comptabilisation initiale*

Le bien est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale.

Ce coût peut comprendre non seulement les coûts externes encourus par le tiers, tels que les montants payés aux entreprises de construction ou aux industriels qui ont livré des biens, mais également des coûts internes encourus par ce tiers, tels que les frais du personnel dédié au projet, et les frais financiers intercalaires.

Les contrats de partenariats définis par l'ordonnance du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics doivent mentionner le coût d'investissement, comme mentionné à l'article 161 du décret d'application n°2016-360 du 25 mars 2016.

En l'absence de cette information, le bien est inscrit à l'actif pour la somme des flux financiers actualisés correspondant aux amortissements du capital emprunté dans l'hypothèse où l'entité apporte une contribution essentielle au financement du bien.

- *Évaluation du bien à la date de clôture*

Un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public est évalué à la date de clôture selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées à une immobilisation de sa catégorie ne faisant pas l'objet d'un tel contrat.

L'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'entité à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement et/ou de dépréciation dans les comptes de l'entité.

- **Les immobilisations mises à disposition**

Dès lors que l'entité exerce le contrôle sur une immobilisation mise à disposition (dispose d'un pouvoir de gestion sur le bien, en assume les risques et les charges et bénéficie de ses avantages), elle doit inscrire à son actif l'immobilisation corporelle concernée.

Les immobilisations corporelles mises à la disposition de l'entité sont comptabilisées à l'actif de cette dernière à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la

date du transfert, en reprenant sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Il appartient à l'entité bénéficiaire de cette opération patrimoniale de poursuivre l'amortissement dudit bien, dans les conditions de droit commun. Celle-ci peut revoir à l'occasion le plan d'amortissement décidé par la première entité, par exemple pour le mettre en conformité avec une nouvelle durée d'utilisation probable du bien.

Lorsque l'actif corporel transféré n'est pas comptabilisé dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine, la valeur à retenir est la valeur vénale, cette valeur devenant la valeur historique de l'actif par convention.

Les immobilisations corporelles de l'entité placées sous le contrôle d'une autre entité publique, demeurent inscrites au bilan de l'entité « transférante » pour leurs valeurs au moment de la mise à disposition (droit de retour – cf. commentaire du compte 24).

Ces opérations sont détaillées au paragraphe 3 du chapitre 5 du présent titre et font l'objet d'une fiche d'écritures.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°20]

- **Les travaux dont l'entité assure la maîtrise d'ouvrage**

Lorsque l'entité assure la maîtrise d'ouvrage de travaux conduisant à la réalisation d'une immobilisation qui ne sera plus sous son contrôle à l'issue de leur livraison, l'immobilisation en cours est comptabilisée en compte de tiers par l'entité durant la phase de réalisation des travaux (cf. commentaire du compte 458 « opérations sous mandat »).

- **Les immobilisations contrôlées conjointement**

Le traitement de ces immobilisations est détaillé au § 1.2.1.4. du présent chapitre dans la partie relative aux immobilisations incorporelles.

4. LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

◦ 4.1 DÉFINITION

Les immobilisations financières sont constituées des participations, matérialisées ou non par des titres, des créances rattachées à ces participations et des autres immobilisations financières.

- **Participations et créances rattachées à des participations**

- *Participations*

Constituent des participations de l'entité, les droits qu'elle détient sur d'autres entités matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci.

La détention durable de droits permet d'exercer une influence sur ces autres entités ou d'en assurer le contrôle et peut prendre la forme d'une détention d'actions, de parts sociales, de droits de vote, etc.

Les droits de vote sont pris en considération dans le cas d'entités constituées sans capital lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- le détenteur de droits peut exercer une influence déterminante sur la gestion de l'entité concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs), et
- il exerce ceux-ci dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique.

- *Créances rattachées à des participations*

Les créances rattachées à des participations représentent les prêts et créances octroyés à ces autres entités dans lesquelles l'entité détient une participation.

- **Autres immobilisations financières**

Les autres immobilisations financières comprennent notamment les autres titres immobilisés, les prêts et les dépôts et cautionnements versés.

- Les autres titres immobilisés sont des titres, autres que les titres de participation, représentatifs de parts de capital (actions, parts de société...), de droits de créances (obligations, bons) que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Leur détention ne permet pas d'exercer une influence sur l'émetteur.
- Les prêts et créances accordés par l'entité sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles pour une durée déterminée.
- Les dépôts et cautionnements sont des sommes versées à des tiers à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles sur la durée de l'opération (ex : dépôt de garantie de loyer).

- 4.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

- **Critères de comptabilisation**

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus. Cette date correspond généralement à la date du versement des fonds à l'entité émettrice ou au vendeur de cet actif.

Les titres de participation reçus par l'entité lors de la création de la société émettrice ou lors d'une augmentation du capital comprennent la partie non encore libérée des titres.

Les commentaires des comptes d'immobilisations financières figurent au chapitre 2 du présent titre (§ 2.6 et 2.7).

- **Évaluation**

- **Participations**

- *Évaluation lors de la comptabilisation initiale*

L'évaluation des participations dépend des modalités d'entrée dans le patrimoine de l'entité : acquisition à titre onéreux, reçues dans le cadre d'un apport en nature, obtenues par transfert, reçues à titre gratuit.

Les participations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût, constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus dans le coût d'acquisition des titres acquis. En revanche, les coûts d'emprunt ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition.

Dans le cas de participations reçues en contrepartie d'apport en nature, le coût s'entend de la valeur des apports exprimés dans la convention d'apport, éventuellement majoré des coûts directement attribuables.

– Les participations obtenues dans le cadre de transferts sont comptabilisées à la valeur contractuelle ou, à défaut, à leur valeur comptable.

– Les participations reçues à titre gratuit (dans le cadre de dons et legs) sont comptabilisées à leur valeur vénale.

Les participations reçues à titre gratuit dans des structures constituées sans capital ni apport en fonds propres ne sont pas enregistrées à l'actif du bilan mais sont inscrites en annexe, dans une rubrique spécifique.

Les participations acquises par voie d'échange sont comptabilisées à leur valeur vénale.

- *Évaluation à la date de clôture*

À la date de clôture, les titres de participation sont évalués à leur valeur d'utilité qui représente ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir ces participations si elle avait à les acquérir.

L'évaluation peut s'appuyer sur des critères objectifs (capitaux propres, rentabilité), des éléments prévisionnels (perspective de rentabilité, conjoncture économique...), voire des éléments subjectifs (utilité pour l'entité détenant la participation), à condition toutefois que l'évolution de ces éléments ne provienne pas de circonstances accidentelles.

À la date de clôture, la valeur d'utilité est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciation des participations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Lorsqu'une entité enregistre une dépréciation relative à une participation sur laquelle elle détient également une créance, la dépréciation affecte, dans l'ordre et dans la limite de leurs montants, d'abord la participation, puis la créance. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs et que les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies, alors tout ou partie de l'excédent constitue une provision pour risques.

Cas particulier d'une réduction de capital :

Différents traitements comptables sont prévus selon la forme prise par la réduction de capital.

– Réduction de capital non motivée par des pertes :

En cas de réduction du nombre de titres de participation, l'opération se traduit par la sortie de l'actif de l'entité des titres ayant fait l'objet d'une annulation.

En cas de réduction de la valeur nominale des titres de participation, l'opération se traduit par une diminution de leur valeur comptable à due proportion des éléments d'actif distribués.

– Réduction de capital motivée par des pertes :

Le coût d'entrée des titres reste inchangé dès lors que le pourcentage des titres de participation détenus par l'entité n'est pas modifié. En revanche, une dépréciation doit être comptabilisée si la comparaison entre la valeur d'utilité et le coût d'entrée fait apparaître une moins-value latente.

· Évaluation lors de la sortie du bilan

Les participations sont sorties de l'actif du bilan de l'entité pour leur valeur brute. Les dépréciations correspondantes sont annulées par une reprise au compte de résultat.

En cas de cession partielle de titres conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée soit au coût d'achat moyen pondéré (CMP) soit en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés (méthode premier entré – premier sorti).

· Créances rattachées à des participations

◦ Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les créances rattachées à des participations sont inscrites dans les comptes de l'entité au coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.

◦ Évaluation à la date de clôture

La valeur d'inventaire des créances rattachées à des participations s'apprécie au regard du risque de non recouvrement de la créance.

Une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance devient inférieure à sa valeur nette comptable. Elle représente une perte probable dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

· Évaluation lors de la sortie du bilan

Lors de l'extinction de la créance, celle-ci est sortie de l'actif du bilan de l'entité pour sa valeur brute. Les dépréciations correspondantes sont annulées par une reprise au compte de résultat.

· Autres immobilisations financières

- *Évaluation lors de la comptabilisation initiale*

À leur entrée au bilan, les autres immobilisations financières sont comptabilisées de la manière suivante :

- les titres sont évalués selon les mêmes principes que ceux retenus pour les participations, fondés sur les modalités d'entrée dans le patrimoine ;
- les prêts sont comptabilisés au coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables ;
- les créances sont comptabilisées pour leur montant nominal ;
- les dépôts et cautionnements sont comptabilisés pour le montant versé.

- *Évaluation à la date de clôture*

À la date de clôture, les autres immobilisations financières sont évaluées pour chaque catégorie selon les règles décrites ci-après.

- Les autres titres immobilisés

À la date de clôture, la valeur d'inventaire des autres titres immobilisés est estimée :

- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice,
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

À la date de clôture, la valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Par dérogation à la règle d'évaluation élément par élément, en cas de baisse anormale et momentanée des autres titres immobilisés cotés, l'entité n'est pas obligée de comptabiliser de dépréciation, à la date de clôture de l'exercice, à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres.

- *Les prêts et créances, les dépôts et cautionnements*

La valeur d'inventaire des prêts et créances, des dépôts et cautionnements s'apprécie au regard du risque de non recouvrement de la créance.

Lorsque les prêts et créances sont porteurs d'intérêts, ceux-ci sont calculés au prorata temporis.

Une dépréciation est comptabilisée lorsque la valeur probable de recouvrement des prêts et créances ainsi que des dépôts et cautionnements devient inférieure à leur valeur nette comptable. Elle représente une perte probable dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

- *Évaluation lors de la sortie du bilan*

Les autres immobilisations financières sont sorties de l'actif de l'entité pour leur valeur brute au bilan. Les éventuelles dépréciations constatées sont reprises au compte de résultat.

En cas de cession partielle de titres conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée soit au coût d'achat moyen pondéré (CMP) soit en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés (méthode premier entré – premier sorti).

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1. COMPTE 20 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication (logiciels, opérations de recherche et de développement, projets informatiques...). Elles comprennent également les droits dont l'entité est titulaire ou qu'elle constitue (brevets, licences...).

Par ailleurs, les subventions d'équipements versées – qui doivent se traduire par la création, l'acquisition ou l'augmentation de la valeur d'une immobilisation identifiable par l'entité – sont comptabilisées au compte 204 lorsque celles-ci répondent à la définition d'un actif :

- l'entité contrôle l'utilisation qui doit en être faite de la subvention et
- un lien peut être établi et suivi entre la subvention octroyée et l'immobilisation acquise ou créée. L'entité versante doit être en capacité de suivre l'existence de ce lien.

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important. Par ailleurs, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

Compte 202 – Frais d'études, d'élaboration, de modifications et de révisions des documents d'urbanisme.

Ce compte enregistre les dépenses exposées par l'entité pour les études, l'élaboration, la modification et la révision de ses documents d'urbanisme. Il enregistre également les dépenses réalisées pour la numérisation du cadastre (art. L. 121-7 du code de l'urbanisme).

Les frais ainsi engagés doivent être amortis dans un délai qui ne peut dépasser dix ans.

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

Compte 2031 – Frais d'études

Les frais d'études effectués par des tiers en vue de la réalisation d'investissements de l'entité sont imputés directement au compte 2031 « Frais d'études ».

Lorsque les études sont réalisées par les moyens propres de l'entité pour son compte, les frais correspondants sont imputés aux comptes de charges par nature concernés puis portés, en fin d'exercice, au débit du compte 2031 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – immobilisations incorporelles ».

Les frais d'études enregistrés au compte 2031 sont transférés à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux par **opération d'ordre budgétaire**⁵⁷, voire au compte d'imputation définitive (subdivision du compte 21) si les travaux sont achevés dans l'année.

Si les études ne sont pas suivies de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28031 « Amortissement des frais d'études ».

Les frais d'études entièrement amortis sont sortis du bilan en débitant le compte 28031 par le crédit du compte 2031. Il s'agit d'une **opération d'ordre non budgétaire** passée en coordination avec l'ordonnateur.

⁵⁷ Opération budgétaire en dépense et en recette portée par un mandat et un titre, chacun émis sur des chapitres d'ordre : 041 en vote nature et 925 en vote fonction (Cf. Tome II – Cadre budgétaire).

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

- *Technique budgétaire et comptable*

a) Comptabilisation des frais d'études – cas où elles sont réalisées par l'entité, après avoir été initialement enregistrées sur un compte de charges (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 2031 « Frais d'études » (mandat de paiement)
- Crédit 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

b) Lancement des travaux (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit subdivision concernée du compte 23 « Immobilisations en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 2031 « Frais d'études » (titre de recettes)

Remarque : si les études ne sont pas suivies de réalisation, amortissements des frais dans un délai maximal de cinq ans (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 28031 « Amortissements des frais d'études » (titre de recettes)

puis sortie de l'actif lorsque les frais sont totalement amortis (**opération d'ordre non budgétaire**)

- Débit 28031 « Amortissements des frais d'études »
- Crédit 2031 « Frais d'études »

Compte 2032 – Frais de recherche et de développement

Les coûts de recherche et de développement correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les *moyens propres* de l'entité pour son *propre* compte ou réalisé par un prestataire *pour le compte de l'entité*. En revanche, en sont exclus les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les comptes de charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont engagés ; toutefois, à titre exceptionnel, ils peuvent être transférés à l'actif au débit du compte 2032 « Frais de recherche et de développement » (voire 232 « Immobilisation incorporelles en cours » si la phase de recherche et développement n'est pas achevée dans l'année) par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles ».

Afin d'apprécier si les frais de recherche et de développement relatifs à une immobilisation incorporelle générée en interne peuvent être activés, il convient de distinguer la phase de recherche de la phase de développement puis de vérifier si les six critères cumulatifs d'activation des coûts de développement sont remplis. En pratique, comme détaillé ci-après, seuls les frais intervenant dans la phase de développement, peuvent être comptabilisés en immobilisation.

La phase de recherche

Elle correspond à des travaux de recherche fondamentale entrepris, soit par pure démarche scientifique, soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée). Dans ce dernier cas, il s'agit notamment de l'analyse des besoins, de l'évaluation des différentes possibilités techniques, de la détermination des moyens à mobiliser.

Les **dépenses encourues au cours de cette phase de recherche** préalable à un projet doivent être **comptabilisées en charges**, car, à ce stade très en amont de la production, il n'existe pas une certitude suffisante que les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité.

Si les phases de recherche et de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

La phase de développement

Elle consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie. Il peut notamment s'agir de recherche appliquée entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé et choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

Les frais de développement généralement comptabilisés dans l'exercice comptable au cours duquel ils ont été engagés doivent être **comptabilisés à l'actif en immobilisation incorporelle si les six conditions suivantes d'activation sont toutes remplies :**

- 1• Le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car l'entité peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes et que le projet débouchera sur une immobilisation incorporelle qui pourra être mise en service ou vendue ;
- 2• L'entité a l'intention d'achever le projet et d'utiliser les résultats ;
- 3• L'entité peut démontrer (de manière statistique ou précise) que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- 4• L'entité a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- 5• L'entité dispose des ressources appropriées (techniques, financières et autres) pour mener à son terme le projet ;
- 6• L'entité a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Tant qu'un projet n'est pas achevé en fin d'exercice, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées au débit du compte 232 « Immobilisation incorporelle en cours ». À l'achèvement du projet, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle par **opération d'ordre non budgétaire**, la date d'achèvement du projet étant justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur (débit du compte 2032 « Frais de recherche et développement » par crédit du compte 232 « Immobilisation incorporelle en cours »). Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de son niveau initial à la date de clôture. Dans ce dernier cas, elles constituent alors des dépenses ultérieures à immobiliser (actif distinct de l'immobilisation initialement enregistrée avec un numéro d'inventaire et un plan d'amortissement distincts).

Les frais de recherche et de développement doivent être amortis dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28032 « Amortissements des frais d'études, de recherche et de développement ».

En cas d'échec du projet, toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges. Dans le cas où les conditions d'inscription à l'actif cessent d'être remplies, l'entité doit inscrire en charges les nouveaux coûts de développement et amortir en totalité les frais des exercices précédents inscrits à l'actif au compte 2032 « Frais de recherche et développement ». L'amortissement de ces frais est constaté au moyen du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles ».

Lorsque les frais de recherche sont complètement amortis, ils sont sortis du bilan : les comptes 2032 et 28032 sont soldés par **opération d'ordre non budgétaire** passée en coordination avec l'ordonnateur.

Comptabilisation des frais de recherche et développement au titre de la production immobilisée :

- *Technique budgétaire et comptable*

a) Comptabilisation des frais de recherche et de développement – cas de recherches réalisées par l'entité avec un enregistrement initial en charges (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 2032 « Frais de recherche et de développement » (mandat de paiement)
- Crédit 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

b) Amortissements des frais dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 28032 « Amortissements des frais d'études, de recherche et de développement » (titre de recettes)

c) Sortie de l'actif lorsque les frais sont totalement amortis (**opération d'ordre non budgétaire**)

- Débit 28032 « Amortissements des frais d'études, de recherche et de développement »
- Crédit 2032 « Frais de recherche et de développement »

Remarque : en cas de dépôt d'un brevet une fois le projet réalisé

La partie non encore amortie des frais de recherches et développement constitue alors la valeur du brevet à inscrire à l'actif (**opération d'ordre non budgétaire**) :

- Débit 2051 « Concessions et droits similaires »
- Crédit 2032 « Frais de recherche et de développement »

Compte 2033 – Frais d'insertion

Les frais de publication et d'insertion des appels d'offres dans la presse, engagés de manière obligatoire par les entités dans le cadre de la passation des marchés publics en vue de l'acquisition d'immobilisations, sont imputés sur le compte 2033 « Frais d'insertion ».

Lors du lancement des travaux, ces frais sont transférés, par **opération d'ordre budgétaire**, à la subdivision intéressée du compte d'immobilisations en cours (compte 23) ou directement du compte définitif d'imputation (compte 21) si les travaux sont terminés au cours du même exercice.

À l'inverse, si ces frais ne sont pas suivis de la réalisation de l'équipement concerné, ils sont réintégrés à la section de fonctionnement, par le biais de l'amortissement, sur une période qui ne peut dépasser cinq ans. Lorsque les frais d'insertion sont complètement amortis, le compte 2033 « Frais d'insertion » et le compte d'amortissement correspondant 28033 « Frais d'insertion » sont soldés par **opération d'ordre non budgétaire**. Cette écriture est passée en coordination avec l'ordonnateur.

Compte 204 – Subventions d'équipement versées

Une subvention d'équipement versée doit être conditionnée par l'existence d'un intérêt public local et affectée au financement de la création, de l'acquisition ou de l'augmentation de valeur d'une immobilisation déterminée.

L'entité doit être en capacité de suivre l'existence du lien entre la subvention octroyée et l'immobilisation acquise ou créée par le tiers bénéficiaire.

A contrario, une subvention qui n'est pas affectée au financement d'une immobilisation identifiée doit être comptabilisée en charge.

Le compte 204 enregistre :

- les subventions d'équipement versées aux organismes publics (compte 2041 subdivisé par type de bénéficiaire) ;
- les subventions versées à des personnes de droit privé (compte 2042) ;
- les subventions versées aux établissements publics locaux d'enseignement pour l'acquisition de biens meubles dont l'établissement sera propriétaire (compte 2043) ;
- les subventions d'équipement en nature (compte 2044) ;
- les subventions d'équipement versées aux tiers par une région autorité de gestion dans le cadre des fonds européens (compte 2045) ;
- les attributions de compensation d'investissement (compte 2046).

Hormis le cas particulier des subventions d'équipement en nature (constatées à la date de la remise du bien), les subventions d'équipement versées sont comptabilisées à la date du versement correspondant à la date d'émission du mandat portant la subvention. **Lorsqu'elle comporte des conditions de réalisation, l'entité versante comptabilise un actif en cours en contrepartie des versements effectués (cf. commentaire du compte 2324).** En cas de paiement échelonné, **les sommes versées sont comptabilisées en actif en cours chez l'entité versante jusqu'à la date de mise en service de l'immobilisation financée**⁵⁸.

Dans le cadre de la remise d'un bien à titre gratuit ou pour un prix inférieur à sa valeur nette comptable, le compte 2044 enregistre une subvention d'équipement en nature qui équivaut à l'octroi d'une subvention d'équipement à l'acquéreur. Elle est comptabilisée au compte 20441 ou 20442 en contrepartie du crédit du compte d'immobilisation concerné.

Dans le cadre d'une opération pour compte de tiers réalisée par l'entité en qualité de mandataire, la part de financement apportée par l'entité donne lieu à la constatation d'une dépense au compte 2044 et d'une recette à la subdivision concernée du compte 45.

Les modalités et durées d'amortissement des subventions d'équipement sont indiquées au commentaire du compte 28 « Amortissement des immobilisations » dans la partie « durées d'amortissement ».

Une subvention d'équipement versée peut faire l'objet d'une dépréciation lorsqu'une perte de valeur significative est éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice.

Lorsque la **valeur nette comptable de la subvention est nulle sans possibilité de reprise de dépréciation éventuelle**, le compte 204 « Subventions d'équipement versées » et les comptes d'amortissement **et de dépréciation** correspondants, 2804 « Subventions d'équipement versées » et 29041 « Subventions d'équipement versées » sont soldés à due concurrence par **opération d'ordre non budgétaire** passée en coordination avec l'ordonnateur.

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

Les critères de comptabilisation en immobilisation incorporelle sont remplis dès lors que l'entité est titulaire d'un droit légal sur un actif identifiable, qui génère une ressource que l'entité contrôle et dont le coût peut être déterminé de manière fiable.

Compte 2051 – Concessions et droits similaires

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à

⁵⁸ La subvention d'équipement versée en plusieurs échéances doit faire l'objet d'une fiche inventaire unique.

l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée du privilège dont ils bénéficient ou sur leur durée effective d'utilisation si elle est plus brève. De même les modèles et les dessins sont amortissables sur la période pendant laquelle la propriété intellectuelle ou artistique est protégée.

En cas d'obsolescence technique, ces actifs doivent être dépréciés.

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

- *Cas particulier des logiciels*

Un logiciel se compose d'une part, du support matériel et, d'autre part, de la prestation intellectuelle qui est l'élément lui donnant sa valeur.

Les programmes informatiques dénommés sous le terme générique de logiciels sont classés en deux catégories (« indissociés » ou « dissociés ») :

– **les logiciels dits « indissociés » ou « indissociables » du matériel** sont des systèmes d'exploitation, des logiciels de fabrication intégrés faisant partie intégrante des matériels auxquels ils sont associés. Leur prix ne peut être distingué de celui du matériel informatique. Leur imputation comptable est identique à celle du matériel auquel ils sont rattachés : soit en immobilisation corporelle au compte 2183 « Matériel informatique » lorsque l'entité est propriétaire ou contrôle le bien soit en charges au compte 612 « Redevances de crédit-bail » dans le cadre d'un contrat de crédit-bail.

– **les logiciels autonomes ou « dissociés »**, sont des logiciels acquis ou créés individuellement, c'est-à-dire indépendamment d'un projet de développement plus global, et ayant une durée de vie propre.

- logiciel « dissocié » acquis en vue de son utilisation

Le coût d'acquisition, obtenu en additionnant le prix convenu et les frais accessoires (charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation, à l'exclusion notamment des frais de saisie des données à partir du lancement de l'exploitation), est comptabilisé au compte 2051, dès son acquisition, par le crédit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations ».

- logiciel « dissocié » créé pour l'usage interne

Un logiciel créé par l'entité pour ses propres besoins est valorisé à son coût de production.

Le traitement comptable des dépenses, étape par étape, est le suivant :

- les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne sont pas rattachées au coût de production ;
- les frais d'analyse fonctionnelle (décomposition du traitement pour permettre sa mise en application informatique) sont exclus du coût de production du projet en cours.

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

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

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

cours » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – immobilisations incorporelles » lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- l’entité doit avoir indiqué concrètement l’intention de produire le logiciel concerné et de s’en servir durablement pour répondre à ses propres besoins.

Ces conditions présupposent l’existence d’outils adaptés et la tenue d’une comptabilité analytique précise, notamment au niveau des frais de personnel.

L’amointrissement de la valeur d’un projet comptabilisé au compte 232, et qui résulte de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, donne lieu à la constatation d’une dépréciation : le compte 2932 « Dépréciations des immobilisations incorporelles en cours » est crédité par le débit du compte 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles ».

En cas d’échec définitif du projet, et après reprise le cas échéant de la dépréciation, le compte 232 est soldé par le débit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d’opérations » par **opération d’ordre non budgétaire** (justifiée par un certificat administratif de l’ordonnateur) selon la procédure de réforme d’un bien.

Lorsque le logiciel est achevé, son coût est transféré du compte 232 au compte 2051 et fait l’objet d’un amortissement sur la durée probable d’utilisation du bien.

Comptabilisation d’un logiciel « dissocié » créé pour l’usage interne :

- *Technique budgétaire et comptable*

a) Si le logiciel n’est pas achevé en fin d’exercice (**opération d’ordre budgétaire**)

- Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

b) A l’achèvement du logiciel (**opération d’ordre non budgétaire**)

- Débit 2051 « Concessions et droits similaires »
- Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

c) Amortissements du logiciel sur sa durée probable d’utilisation (**opération d’ordre budgétaire**)

- Débit 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 28051 « Concessions et droits similaires » (titre de recettes)

Cas particulier en cas d’échec du projet :

a) si les causes de l’échec ne sont pas jugés irréversibles, constatation de l’amointrissement de la valeur du projet (**opération d’ordre budgétaire**) :

- Débit 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 2932 « Dépréciations des immobilisations incorporelles en cours » (titre de recettes)

b) En cas d’échec définitif du projet, reprise de la dépréciation (**opération d’ordre budgétaire**) :

- Débit 2932 « Dépréciations des immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles en cours » (titre de recettes)

c) Sortie de l'actif du coût de production engagé selon la procédure de réforme d'un bien (**opération d'ordre non budgétaire**) :

- Débit 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations »
- Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

- *Site Internet*

Les dépenses relatives à la création d'un site Internet peuvent être assimilées à la réalisation d'un logiciel. Il en va ainsi pour les sites interactifs ayant pour fonction de présenter l'entité, son action, ses interventions, mais également ceux conçus pour les besoins de la gestion (site Intranet...). Ces dépenses sont inscrites au compte 2051 « Concessions et droits similaires » soit directement, soit par le crédit du compte 232 lorsque l'entité réalise par elle-même le site dans les conditions ci-dessus.

Ces dépenses sont amorties sur leur durée probable d'utilisation à compter de la date d'achèvement.

2053 – Droit de superficie

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

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

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

Compte 208 – Autres immobilisations incorporelles

Compte 2087 – Immobilisations incorporelles reçues au titre d'une mise à disposition

Ce compte enregistre exclusivement les immobilisations incorporelles reçues par l'entité au titre d'une mise à disposition dans le cadre du transfert de compétences. Le fonctionnement de ce compte est identique à celui du compte 217.

Compte 2088 – Autres immobilisations incorporelles

Sont notamment inscrits à ce compte les servitudes qui ne sont pas associées à une immobilisation spécifique (si tel est le cas, la servitude s'impute au même compte que l'immobilisation) et les éléments incorporels constitutifs d'un fonds de commerce n'ayant pas pu être comptabilisés sur un autre compte 20 (droit au bail, fonds commercial).

2. COMPTE 21 – IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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

- terrains ;
- agencements et aménagements de terrains ;
- constructions ;
- constructions sur sol d'autrui ;
- installations, matériel et outillage techniques ;
- collections et œuvres d'art ;
- autres immobilisations corporelles ;
- immobilisations corporelles mises à disposition des tiers publics ou privés.

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

Les immobilisations reçues en affectation ne figurent pas au compte 21 dans la comptabilité du service doté de la personnalité morale ou de l'établissement public affectataire mais au compte 22 « Immobilisations reçues en affectation ». Ce compte comporte les mêmes subdivisions que le compte 21. Lorsque la gestion du service est déléguée et que les biens ont été affectés à un budget annexe, les opérations relatives à l'affermage sont retracées dans le budget annexe (ou la régie non dotée de la personnalité morale).

Les immobilisations appartenant à l'entité mais affectées, mises à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences, ou encore affermées ou concédées sont comptabilisées au compte 24 dans la comptabilité de l'affectant.

Les immobilisations mises, dans le cadre d'un transfert de compétences, à disposition de l'entité sont retracées aux subdivisions intéressées du compte 217.

Les comptes d'immobilisations corporelles sont, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine, débités selon les cas, soit de la valeur d'apport, soit au coût d'acquisition, soit du coût réel de production du bien.

- *Technique budgétaire et comptable*⁵⁹

Lors de l'entrée dans le patrimoine :

- Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné⁶⁰, pour le montant TTC ou montant HT en cas d'assujettissement à la TVA
- Débit 44562 « TVA sur immobilisations » pour le montant déductible en cas d'assujettissement à la TVA
- Crédit 1021 « Dotations » (**ONB**) / 10251 « Dons et legs en capital » (**ONB**) / 13 « Subventions d'investissement reçues » (**OOB** – titre de recettes) pour les acquisitions par dons et legs, à titre gratuit ou à l'euro symbolique ;
- Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations » pour une acquisition à titre onéreux (opération budgétaire réelle – mandat au compte d'immobilisation) ;
- Crédit 1027 « Mise à disposition » (**ONB**) pour une mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences (chez le bénéficiaire) ;
- Crédit 181 « Compte de liaison » (**ONB**) / 229 « Droits de l'affectant » (**ONB**) pour les biens affectés (chez l'affectataire) ;
- Crédit 72 « Production immobilisée » (**OOB** – titre de recettes) pour les acquisitions réalisées en régie par le personnel de l'entité.

Lors de la sortie des biens du patrimoine :

- Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné
- Débit du compte 28 « Amortissements des immobilisations », du montant des amortissements constatés (**ONB**) ;
- Débit compte 2044 « Subventions d'équipement en nature » du montant des biens remis gratuitement ou pour un euro symbolique sans que le transfert de propriété ne puisse se rattacher à une dotation ou un apport en nature (**OOB** – mandat de paiement) ;
- Débit du compte 1021 « Dotation⁶¹ », ou 193 « Autres neutralisations et

⁵⁹ ONB = opération d'ordre non budgétaire (ni mandat, ni titre) justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur.

OOB = opération d'ordre budgétaire (un mandat et un titre, chacun émis sur des chapitres d'ordre : 040, 041 ou 042 en vote nature et 925, 926, ou 946 en vote fonction (Cf. Tome II – Cadre budgétaire).

⁶⁰ Mandat au compte d'immobilisation si le compte de contrepartie est le compte 4041, accompagné de la mention « opération budgétaire réelle », ou un compte accompagné de la mention « OOB ».

- régularisations d'opérations » en cas de dotation (ou apport en nature) (*ONB*);
- Débit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations » en cas de réforme d'un bien (*ONB*) ;
- Débit du compte 181 « Compte de liaison : affectation à (budgets annexes – régies non personnalisées) » en cas d'affectation à un budget annexe ou à une régie non personnalisée (*ONB*) ;
- Débit du compte 24 « Immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition » en cas de mise à disposition, de concession ou d'affermage et pour les autres affectations (*ONB*).

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

Les procédures d'acquisitions des immobilisations corporelles, de leur sortie du patrimoine ainsi que de leur mise à disposition, affectations... sont décrites aux chapitres 3 et 4 du présent titre.

Les écritures comptables afférentes à ces opérations font, en outre, l'objet de fiches d'écritures spécifique ; elles sont également décrites dans les commentaires des comptes 1021, 1027 et 181.

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°8, 10, 11, 15, 18, 19, 20 et 21]

Compte 211 – Terrains

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

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

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

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

La ventilation est établie en tenant compte :

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

Certains terrains, acquis dans le cadre d'opérations afférentes à la voirie, peuvent comprendre des bâtiments qui seront détruits à court terme lors de la réalisation des travaux. Par mesure de simplification, le prix de ces terrains peut être porté directement au compte 2151 « Réseaux de voirie ».

Le compte 2117 « Bois et forêts » n'enregistre que les terrains plantés de façon permanente. S'il s'agit d'un terrain agricole arboré, il est enregistré au compte 2118 en tant que propriété agricole ; s'il s'agit d'un terrain recevant provisoirement des plantations à couper (peupleraie), seule la valeur du terrain nu figure au compte 2111, le coût de la plantation étant inscrit au compte 2121.

Hormis les terrains de gisement tels que les carrières, les terrains ne sont pas amortis.

⁶¹ À concurrence de son solde créditeur.

Le compte 2112 « Terrains de voirie » retrace les terrains acquis en vue d'y construire une route ou un aménagement de voirie.

Compte 212 – Agencements et aménagements de terrains

Les frais de plantation d'arbres et arbustes sont inscrits à la subdivision 2121 ; toutefois les travaux de régénération des forêts sont imputés au compte 2117 « Bois et forêts ».

Les dépenses d'agencements et aménagements de terrain relatives aux travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation (clôtures, mouvement de terre, drainages ...) figurent à la subdivision 2128 « Autres agencements et aménagements ».

Compte 213 – Constructions (sur sol propre)

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

Les bâtiments distinguent :

- les bâtiments publics (c'est-à-dire affectés à un service public) ;
- les bâtiments privés (dont les immeubles de rapport).

Compte 214 – Constructions sur sol d'autrui

Les bâtiments réalisés sur sol d'autrui (ie. l'entité n'a pas la propriété du sol) et les installations et agencements s'y rapportant sont comptabilisés à ce compte. Ces opérations se distinguent de celles décrites au compte 2181 (cf. commentaires de ce compte).

Les constructions réalisées sur des surfaces détenues au titre d'un droit de superficie sont enregistrées au compte 2143 « Constructions sur sol d'autrui – Droits de superficie ».

Compte 215 – Installations, matériel et outillage techniques

Sont notamment retracés à ce compte :

- les réseaux de voirie (compte 2151) et les installations de voirie (compte 2152) ;
- les réseaux divers (compte 2153),
- les voies navigables (compte 2154),
- le matériel et l'outillage technique, notamment :
 - le matériel et outillage utilisés pour la défense contre l'incendie, la défense civile (compte 2156) lorsque l'entité exerce la compétence incendie et dispose d'un corps de sapeurs pompiers ;
 - le matériel ferroviaire non roulant (compte 21571), le matériel de transport ferroviaire roulant étant imputé au compte 21821 ;
 - le matériel technique scolaire (compte 21572) ;
 - le matériel et l'outillage technique de voirie y compris le matériel roulant (compte 21573).

Compte 216 – Collections et œuvres d'art

Sont notamment retracés à ce compte les œuvres et objets d'art et les fonds anciens des bibliothèques et des musées correspondant à la définition retenue par le Ministère de la Culture⁶².

Les collections n'ayant pas de durée de vie déterminable, elles ne sont pas amorties.

Compte 217 – Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition

Ce compte enregistre exclusivement les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition dans le cadre du transfert de compétences (description de ces opérations au chapitre 5 § 3 du présent titre).

⁶²Tous ouvrages antérieurs à 1810 et les productions des 19^{me} et 20^{me} siècles en raison de leur rareté ou de leur appartenance à des collections spécialisées ou régionales (manuscrits, estampes, photographies, cartes et plans, monnaies et médailles...).

Conformément aux dispositions de l'article L.1321-2 du Code général des collectivités territoriales, les adjonctions et surélévations réalisées par l'entité sur les immeubles reçus à disposition s'imputent aux subdivisions du compte 217.

En effet, les adjonctions et surélévations constituent des accessoires aux biens de retour. Les biens mis à disposition, y compris les adjonctions, ne sont pas la propriété de l'entité. De même, en cas de renouvellement d'un immeuble mis à disposition, le nouvel immeuble est toujours mis à disposition si le transfert en toute propriété (du terrain notamment) n'a pas été établi.

Les opérations de mise à disposition sont des **opérations d'ordre non budgétaires** justifiées par des certificats administratifs de l'ordonnateur (cf. Tome II – annexe 4 « Liste des opérations d'ordre non budgétaires »). Les écritures comptables afférentes à ces opérations font, en outre, l'objet d'une fiche d'écritures spécifique.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°20]

Compte 218 – Autres immobilisations corporelles

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

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont l'entité n'est ni propriétaire ni affectataire, ou qu'elle n'a pas reçu au titre de mise à disposition n'est pas inscrit au compte 2135 mais au compte 2181.

Le matériel de transport (compte 2182) comprend tous les véhicules et appareils servant au transport des personnes et des marchandises, matières et produits. C'est le cas notamment du matériel roulant de transport ferroviaire (compte 21821).

Le matériel informatique (compte 2183) comprend les ordinateurs, les logiciels indissociés (voir commentaires du compte 205).

Le matériel de bureau et le mobilier (compte 2184) comprennent les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs.

Le matériel de téléphonie s'impute au compte 2185.

Le cas échéant, le cheptel (animaux non destinés à la vente) est comptabilisé au compte 2186.

3. COMPTE 22 – IMMOBILISATIONS REÇUES EN AFFECTATION

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

La subdivision intéressée du compte 22 est débitée du montant de la valeur brute⁶³ de l'immobilisation reçue par le crédit du compte 229 « Droit de l'affectant ».

Ce même compte 229 est débité par le crédit des comptes 28 « Amortissement des immobilisations et 16 « Emprunts et dettes assimilées » des amortissements et emprunts éventuellement transférés.

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

Au retour du bien, le compte 22 est crédité par le débit du compte 229 du montant du bien réintégré. Ce même compte 229 est crédité par le débit des comptes 28 et 16 des amortissements et emprunts éventuellement transférés voire des subventions transférées. Il est ensuite soldé par le compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ».

Ces opérations sont des **opérations d'ordre non budgétaires** justifiées par des certificats administratifs de l'ordonnateur (Cf. Tome II – annexe n°4 « Liste des opérations d'ordre non

⁶³ Valeur brute = valeur historique = coût d'acquisition ou prix de revient + adjonctions.

budgétaires »). Les écritures comptables afférentes à ces opérations font, en outre, l'objet de fiches d'écritures spécifiques.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°21]

Les immobilisations reçues en affectation par un service de l'entité affectante faisant l'objet d'un budget annexe, ou par une régie dotée de la seule autonomie financière, ne sont pas enregistrées au compte 22 mais à l'une des subdivisions des comptes 211 à 216 et 218.

Les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences obligatoire ou volontaire sont enregistrées au compte 217.

4. COMPTE 23 – IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 « Immobilisations en cours » enregistre, à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice qu'il s'agisse d'avances avant justification des travaux (comptes 236, 237 et 238), ou d'acomptes versés au fur et à mesure de l'exécution des travaux (comptes 231, 232 et 235).

Il enregistre à son crédit le montant des travaux achevés.

En fin d'exercice, le compte 23 fait donc apparaître la valeur des immobilisations qui ne sont pas terminées ou non mises en services à la fin de chaque exercice.

Les immobilisations inscrites aux comptes 23 peuvent être créées par les moyens propres de l'entité (comptes 231 et 232), réalisées par l'intermédiaire d'entreprises ou d'un établissement public local d'enseignement (EPL) (comptes 231, 232, 235, 236, 237 et 238), ou résulter de travaux confiés à des mandataires (comptes 231, 232, 236, 237 et 238).

Une attention particulière doit être portée sur le compte 23 concerné. Il doit être en correspondance avec le compte 21 définitif, lors de la mise en service de l'actif⁶⁴.

Compte 231 – Immobilisations corporelles en cours

Compte 2312 – Agencements et aménagements de terrains

Compte 2313 – Constructions

Compte 2314 – Constructions sur sol d'autrui

Compte 2315 – Installations, matériel et outillage techniques

Compte 2316 – Restauration des collections et œuvres d'art

Compte 2317 – Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition

Compte 2318 – Autres immobilisations corporelles

Compte 232 – Immobilisations incorporelles en cours

Compte 2324 – Subventions d'équipement versées

Compte 2328 – Autres immobilisation incorporelles

Quel qu'en soit le mode d'acquisition, les travaux ainsi que les frais destinés à permettre la construction, sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours ».

⁶⁴ Cf point de vigilance au § 3.3.2.1 du « Guide des opérations d'inventaire » annexé à l'instruction NOR INTB 1501664J du 27 mars 2015 relative aux modalités de recensement des immobilisations et à la tenue de l'inventaire et de l'état de l'actif pour les instructions budgétaires et comptables M14, M52, M71, M57, M4).

Ainsi, dans le cadre d'un projet d'acquisition d'un immeuble à détruire afin de réaliser une nouvelle construction, constituent des frais destinés à permettre la construction, les frais de démolition et de déblaiement en vue de la reconstruction immédiate de l'immeuble de même que le prix d'achat de l'immeuble à détruire. Dans ce cas, ce prix d'achat constitue un élément du prix du terrain.

Les frais d'études sont comptabilisés au compte 2031 « Frais d'études » jusqu'au commencement de l'exécution des travaux. À cette date, ils sont transférés à la subdivision concernée du compte 231 « Immobilisation corporelles en cours » par **opération d'ordre budgétaire**.

Dès lors que le contrat prévoit des retenues de garantie, celles-ci sont comptabilisées au crédit du compte 4047 « Fournisseurs d'immobilisations – retenues de garanties et oppositions ». Lorsque la retenue de garantie est libérée, l'ordonnateur en informe le comptable qui débite le compte 4047 par le crédit du compte au Trésor. Toutefois, en cas de non libération de la retenue de garantie en raison de malfaçons, la valeur de l'immobilisation est réduite à due concurrence ; le compte 23 concerné est alors crédité par le débit du compte 4047. Par ailleurs, si des travaux sont effectués pour remédier aux malfaçons, les dépenses correspondantes sont comptabilisées au débit du compte 23.

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

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°9]

- *Technique budgétaire et comptable*

- a) Immobilisation créée par l'entité (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit subdivision concernée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » (mandat de paiement) / ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 722 « Production immobilisée – Immobilisations corporelles » / ou 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

- b) Imputation définitive à l'achèvement des travaux (**opération d'ordre non budgétaire**)

- Débit subdivision concernée du compte 21 « Immobilisations corporelles » / ou 20 « Immobilisations incorporelles »
- Crédit subdivision concernée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » / ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Précisions sur les subventions d'équipement versées en cours :

À la date du versement de la subvention, lorsqu'elle comporte des conditions de réalisation, l'entité versante comptabilise un actif en cours en contrepartie des versements effectués :

- lorsque les conditions de réalisation sont remplies, l'actif en cours est transféré au compte 204 à la date à laquelle l'immobilisée ainsi financée est mise en service ;

- lorsque les conditions de réalisation ne sont pas remplies, l'actif en cours est sorti du bilan.

En cas de versements échelonnés dans le temps, les sommes versées sont comptabilisées en actif en cours chez l'entité versante jusqu'à la date de mise en service de l'immobilisation financée (hors mesure de simplification présentée dans les principes de comptabilisation - §2.3).

Compte 235 – Part investissement – PPP

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

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

La contrepartie est enregistrée par **opérations d'ordre non budgétaire** (justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur) :

- au compte 235 pour la part investissement d'ores et déjà payée ;
- au compte 1675 pour la part investissement restant à payer ;
- et, le cas échéant, au compte 13 pour la soulte.

Les écritures comptables afférentes à ces opérations font l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°4]

Compte 236 – Avances versées aux EPLE sur immobilisations

Les avances comptabilisées au compte 236 regroupent les participations versées aux EPLE pour les investissements immobiliers ou mobiliers qu'ils effectuent et dont le contrôle, voire la propriété revient à l'entité.

Lorsque les biens correspondants sont achevés ou acquis, les dépenses portées au compte 236 sont virées au compte 21 par **opération d'ordre non budgétaire** (justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur).

Lorsque l'entité verse une participation à un EPLE pour l'acquisition de biens meubles identifiables dont le propriétaire sera l'établissement, la somme correspondante est comptabilisée au compte 2043 « Subventions aux établissements scolaires pour leurs dépenses d'équipement ».

Compte 237 – Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

Compte 238 – Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

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

Dans tous les cas, lorsque l'immobilisation est achevée, les dépenses portées aux comptes 231 et 232 sont transférées au compte 21 par **opération d'ordre non budgétaire** (justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur). Il est rappelé que l'amortissement est lié à la mise en service du bien, concrétisée par ce virement du compte de travaux en cours au compte définitif d'immobilisation.

• *Technique budgétaire et comptable*

a) Mandatement de l'avance jusqu'au dernier paiement (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 237 « Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles » (mandat de paiement) / ou 238 « Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »

b) Intégration des avances aux comptes d'immobilisations en cours (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit subdivision concernée du compte 231 « Immobilisations corporelles en

- cours » / ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit subdivision concernée du compte 237 ou 238 (titre de recettes)

5. COMPTE 24 – IMMOBILISATIONS, CONCÉDÉES, AFFERMÉES OU MISES À DISPOSITION

Le compte 24 n'enregistre jamais d'opérations budgétaires.

Toutes les immobilisations appartenant à une entité mais affectées, mises à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences, ou encore affermées ou concédées sont comptabilisées au compte 24 dans la comptabilité de l'affectant.

Le compte 241 « Mises en concession ou en affermage » enregistre le montant des immobilisations concédées ou affermées. Toutefois, lorsque le bénéficiaire de l'affectation est un service non personnalisé doté d'un budget annexe, cette affectation est enregistrée au compte 181 (cf. commentaire de ce compte), et non au compte 241.

Le compte 242 « Mises à disposition dans le cadre du transfert de compétences » enregistre notamment :

– au compte 2421, les constructions scolaires et terrains de sports mis à disposition des collectivités dans le cadre du transfert de compétences « Enseignement » dans l'attente du transfert de propriété correspondant ;

– au compte 2423, les immobilisations transférées aux établissements publics de coopération intercommunale (E.P.C.I.) dans le cadre d'un transfert de compétences ;

– au compte 2424, les immobilisations mises à disposition des Services Départementaux d'Incendie et de Secours dans le cadre du transfert de compétences (Loi du 3 mai 1996) dans l'attente du transfert de propriété.

Les comptes 244 et 245 retracent respectivement les immobilisations affectées aux C.C.A.S. et aux Caisses des Écoles.

Les immobilisations mises en affectation aux EPCI ou aux ententes en dehors du cadre d'un transfert de compétences sont enregistrées au compte 246, les immobilisations affectées aux régies dotées de la personnalité morale sont comptabilisées au compte 243.

Le compte 249 « Droits du remettant » retrace les autres éléments d'actif et de passif transférés lors de la mise à disposition de l'immobilisation.

L'ensemble de ces opérations sont des **opérations d'ordre non budgétaires** (justifiées par des certificats administratifs de l'ordonnateur).

Le cadre juridique de ces opérations est décrit au **chapitre 5** du présent titre.

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°19 et 21]

6. COMPTE 26 – PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus. Cette date correspond généralement à la date du versement des fonds à l'entité émettrice ou au vendeur de cet actif.

La définition d'une participation fait intervenir comme élément essentiel la mise en évidence d'un « lien durable ». Celui-ci se caractérise par l'existence de relations nouées entre deux entités, généralement matérialisées par un accord contractuel, des statuts ou un règlement.

Constituent des participations, les droits de l'entité dans le capital d'établissements publics, semi-publics ou privés (S.E.M.), lui conférant une influence ou un contrôle. La notion de droits ne suppose pas toujours une matérialisation par des titres.

Les participations matérialisées par des titres sont inscrites au compte 261 « Titres de participation », sinon elles sont inscrites au compte 266 « Autres formes de participation ».

L'acquisition de participations peut s'effectuer sous forme de versements en numéraire et/ou d'apport en nature.

Les prises de participation en numéraire sont constatées au débit du compte 261 ou 266 par le crédit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations » (ou du compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés »).

• *Technique budgétaire et comptable [ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°12]*

a) Acquisition de titres / participations à titre onéreux (dépense réelle)

- Débit 261 « Titres de participation » (mandat de paiement) / Débit 266 « Autres formes de participation » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »

puis paiement (opération de trésorerie) :

- Débit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

b) Cession des titres /participations

Enregistrement de la cession, pour le prix de cession (recette réelle) :

- Débit 4621 « Créances sur cessions d'immobilisations - amiable »
- Crédit 775 « Produits des cessions d'immobilisations » (titre de recettes)

puis encaissement (opération de trésorerie) :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4621 « Créances sur cessions d'immobilisations - amiable »

Sortie de l'actif pour la valeur d'acquisition (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées » (mandat de paiement)
- Crédit 261 / 266 (titre de recettes)

Transfert de la plus ou moins-value en investissement (**opération d'ordre budgétaire**) :

Cas n°1 : plus-value

- Débit 6761 « Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement » (mandat de paiement)
- Crédit 192 « Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations » (titre de recettes)

Cas n°2 : moins-value

- Débit 192 « Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations » (mandat de paiement)
- Crédit 7761 « Différences sur réalisations (négatives) transférées en investissement » (titre de recettes)

Remarques :

– En cas de cessions, les éventuelles dépréciations constituées sont reprises selon la technique comptable décrite au commentaire du compte 29 (débit 296x/crédit 7866).

– La sortie de titres de participation en cas de liquidation est retracée selon le schéma des cessions à titre onéreux (avec éventuellement l'émission d'un titre sur le compte 775 pour le boni de liquidation).

Les prises de participation en nature sont constatées au débit du compte 261 ou 266 par le crédit d'un compte d'immobilisation (*opération d'ordre budgétaire*). Dans ce cas, on procède tout d'abord à la sortie du bien, puis à l'intégration de la valeur de la participation.

Compte 269 – Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'entité lors de la création ou d'une augmentation du capital de l'établissement émetteur.

Le compte 269 est crédité du montant des versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés par le débit du compte 261 « Titres de participation » (**opération d'ordre budgétaire**). Il est débité ultérieurement par crédit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations ».

- *Technique budgétaire et comptable*

Acquisition de titres de participation non libérés (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 261 « Titres de participation » (mandat de paiement)
- Crédit 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés » (titre de recettes)

Versement du capital restant (**opération de trésorerie**) :

- Débit 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés » (mandat de paiement)
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

7. COMPTE 27 – AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les « autres immobilisations financières » comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'entité acquiert dans le cadre des placements budgétaires ou qu'elle a reçus en donation. Ils sont définis comme des titres que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à brève échéance. Ces titres ne lui permettent pas d'exercer une influence sur l'émetteur.
- les prêts, c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'entité s'engage à leur transmettre l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements notamment).

Compte 271 – Titres immobilisés (droit de propriété)

Compte 272 – Titres immobilisés (droit de créance)

Les comptes 271 et 272 décrivent les valeurs acquises dans le cadre des placements budgétaires ainsi que les valeurs reçues en donation que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre dans un bref délai. Les valeurs acquises dans le cadre des placements de trésorerie sont enregistrées au compte 50 et / ou 516.

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

- *Technique budgétaire et comptable [ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°13]*

a) Acquisition de valeurs

– Valeurs reçues en donation (**opération d'ordre budgétaire**)

- Débit 271 « Titres immobilisés (droit de propriété) » (mandat de paiement) / Débit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (mandat de paiement)
- Crédit 10251 « Dons et legs en capital » (titre de recettes)

Le montant est déterminé comme suit :

- titres cotés : ils sont évalués au cours moyen du dernier mois précédant le jour d'entrée dans le patrimoine ;
 - titres non cotés : ils sont estimés à leur valeur probable de négociation.
- Souscription de valeurs lors de l'émission pour la valeur d'acquisition (dépense réelle)
- . Débit 271 « Titres immobilisés (droit de propriété) » (mandat de paiement) / Débit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (mandat de paiement)
 - . Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »
- Acquisition d'obligations sur le marché secondaire (**opération de trésorerie**)
- . Débit 4728 « Autres dépenses à régulariser »
 - . Crédit 515 « Compte au Trésor »
- puis dès l'émission du mandat (dépense réelle) :
- . Débit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (mandat de paiement)
 - . Débit 627 « Services bancaire » (mandat de paiement) (commissions)
 - . Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

b) Remboursement d'obligations venant à échéance

– encaissement du prix (**opération de trésorerie**)

- . Débit 515 « Compte au Trésor »
- . Crédit 47138 « Autres recettes perçues avant émission de titres »

– puis dès l'émission des titres pour le prix de cession et les intérêts (recettes réelles) :

- . Débit 47138 « Autres recettes perçues avant émission de titres »
- . Crédit 775 « Produits des cessions d'immobilisations » (titre de recettes)
- . Crédit 7621 « Produits des autres immobilisations financières – encaissées à échéance » (titre de recettes)

– Sortie de l'actif pour la valeur d'acquisition (**opération d'ordre budgétaire**)

- . Débit 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées » (mandat de paiement)
- . Crédit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (titre de recettes)

– Transfert de la plus ou moins-value en investissement (**opération d'ordre budgétaire**) :

Cas n°1 : plus-value

- . Débit 6761 « Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement » (mandat de paiement)
- . Crédit 192 « Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations » (titre de recettes)

Cas n°2 : moins-value

- . Débit 192 « Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations » (mandat de paiement)
- . Crédit 7761 « Différences sur réalisations (négatives) transférées en investissement » (titre de recettes)

Remarques :

Si le compte 272 a fait l'objet d'une dépréciation reprise au compte de résultat (débit 296x/crédit 7866), le montant porté au compte 192 est diminué à due concurrence.

Comptes 273 – Comptes de placements (longs termes)

Compte 2731 – Compte de placements rémunérés

Compte 2732 – Fonds d'épargne forestière

Dans le cadre du dispositif mis en place par l'article 9-VI de la loi n°2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt, ce compte enregistre les dépôts des ressources de ventes de bois de l'entité et les intérêts capitalisés afférents à ces dépôts⁶⁵.

Ce compte est débité :

- lors du dépôt des fonds, des versements en capital par le crédit du compte au Trésor (opération réelle) ;
- à la clôture de l'exercice, des intérêts capitalisés acquis au 31 décembre de l'année écoulée par le crédit du compte 7621 (**opération d'ordre budgétaire**).

Il est crédité lors du retrait des fonds par le débit du compte au Trésor.

Compte 274 – Prêts

Ce compte enregistre les prêts, c'est-à-dire les fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, autorisées par un texte législatif ou réglementaire (exemple : prêts au personnel pour acquisition de véhicules : compte 2743). L'entité s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

• *Technique budgétaire et comptable*

– Attribution du prêt (dépense réelle)

- Débit de la subdivision concernée du compte 274 « Prêts » (mandat de paiement)
- Crédit 46711 « Autres comptes créditeurs »

– Échéance du prêt (recette réelle)

- Débit 46721 « Débiteurs divers – amiable »
- Crédit 274 « Prêts » (titre de recettes)

puis remboursement (opération de trésorerie)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Débit 46721 « Débiteurs divers – amiable »

La transformation d'un prêt en subvention s'enregistre par **opération d'ordre budgétaire** au crédit du compte 274 par le débit :

- du compte 204 s'il s'agit d'une subvention d'équipement ;
- du compte 657 « Subventions » s'il s'agit d'une subvention de fonctionnement.

Compte 275 – Dépôts et cautionnements versés

Les sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement, indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive sont inscrites au débit du compte 275 (exemples : dépôt de garantie de loyer ou de crédit-bail).

• *Technique budgétaire et comptable*

– Dépôt de garantie (dépense réelle)

- Débit 275 « Dépôts et cautionnements versés » (mandat de paiement)
- Crédit 46711 « Autres comptes créditeurs »

puis versement (**opération de trésorerie**) :

- Débit 46711 « Autres comptes créditeurs »

⁶⁵ Cf. circulaire DGPAAT/C2008-3011 du 12 août 2008.

- **Crédit 515 « Compte au Trésor »**
- Constatation du remboursement (recette réelle) :
 - **Débit 46721 « Débiteurs divers – amiable »**
 - **Débit 275 « Dépôts et cautionnements versés » (titre de recettes)**
- puis encaissement (**opération de trésorerie**)
 - **Débit 515 « Compte au Trésor »**
 - **Débit 46721 « Débiteurs divers – amiable »**

Compte 276 – Autres créances immobilisées

Le compte 276 retrace :

- les créances résultant des versements effectués à la suite de la mise en jeu des garanties d'emprunt et constatées provisoirement (le cas échéant) au compte 465 « Avances sur garanties d'emprunt » ;
- les créances résultant du transfert des droits à déduction de T.V.A. de l'entité sur les immobilisations des services affermés ou concédés (débit du compte 2762 par le crédit des subdivisions du compte 21)⁶⁶ ;
- les créances entre entités résultant d'engagements contractuels (cf. compte 1687 hors 16877) ;
- les intérêts courus.

Le compte 2768 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur prêts et créances. Il est subdivisé par type de prêts et de créances. Ainsi, le compte 27682 retrace les intérêts courus sur titres immobilisés (compte 271 et 272), le compte 27684 les intérêts courus sur prêts (compte 274) et le compte 27688 les intérêts courus sur créances diverses. Le compte 2768 n'est pas budgétaire.

- *Technique budgétaire et comptable*

- En fin d'exercice N, comptabilisation des intérêts courus non échus (**opération de rattachement semi-budgétaire**) :
 - **Débit de la subdivision concernée du compte 2768 « Intérêts courus »**
 - **Crédit 7622 « Produits des autres immobilisations financières - rattachement des ICNE » (titre de recettes)**
- Exercice N+1, contre-passation du montant des intérêts rattachés à N, échus durant l'exercice N+1 (**opération de rattachement semi-budgétaire**) :
 - **Débit 7622 « Produits des autres immobilisations financières - rattachement des ICNE » (titre d'annulation)**
 - **Crédit 2768 « Intérêts courus »**
- puis, à l'échéance, prise en charge des intérêts annuels (recette réelle) :
 - **Débit 46721 « Débiteurs divers – amiable »**
 - **Crédit 7621 « Produits des autres immobilisations financières – encaissés à l'échéance » (titre de recettes)**
- et encaissement des intérêts (**opération de trésorerie**) :
 - **Débit 515 « Compte au Trésor »**
 - **Débit 46721 « Débiteurs divers – amiable »**

⁶⁶ Prévu par l'article 216 bis de l'annexe II du Code Général des Impôts (abrogé) : Dispositif supprimé pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 2016.

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

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

8. COMPTE 28 – AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS

• Principe général

Une immobilisation est amortissable lorsque sa durée d'utilisation est limitée, c'est-à-dire quand son usage attendu est limité dans le temps.

L'amortissement consiste dans l'étalement, sur la durée probable d'utilisation, de la valeur du bien amortissable.

Par conséquent, l'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation et il traduit le rythme de consommation des avantages économiques attendus.

L'amortissement permet la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur de l'immobilisation résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre cause.

À la différence d'une dépréciation, la dotation aux amortissements a un caractère irréversible. Ainsi, l'amortissement constate la réduction irréversible, répartie sur une la durée d'utilisation de l'actif, du montant porté au poste concerné du bilan.

Un bien amortissable apparaît à l'actif du bilan à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations. La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges. La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige la constatation d'amortissements et dépréciations.

Le calcul de l'amortissement est opéré sur la valeur toutes taxes comprises de l'immobilisation pour les activités relevant du budget général de l'entité et sur la valeur hors taxe pour les activités assujetties à la TVA.

L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations, au prorata du temps prévisible d'utilisation. Il est établi un tableau d'amortissement qui sert à déterminer le montant des dotations à inscrire chaque année au budget (compte 681). Il commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés. Cette date correspond à la date de mise en service⁶⁷, conformément à la règle du prorata temporis.

Néanmoins, dans la logique d'une approche par les enjeux, une entité peut justifier la mise en place d'un aménagement de la règle du prorata temporis pour les nouvelles immobilisations mises en service, notamment pour des catégories d'immobilisations faisant l'objet d'un suivi globalisé à l'inventaire (biens acquis par lot, petit matériel ou outillage, fonds documentaires...).

Cette simplification consiste à calculer l'amortissement à partir du début de l'exercice suivant la date de mise en service, la dernière annuité courant jusqu'au 31 décembre de l'exercice même lorsque le bien est vendu en cours d'année. Les dotations aux amortissements de ces biens sont ainsi calculées en annuités pleines pendant toute la période d'amortissement. La mise en œuvre de cette simplification fait l'objet d'une délibération listant les catégories de biens concernés (le principe de permanence des méthodes comptables impose une harmonisation des modalités d'amortissement pour une même catégorie de bien). Une information en annexe apporte les

⁶⁷ Si l'entité calculait par simplification les dotations aux amortissements en année pleine (début des amortissements au 1-1-N+1 de l'année suivant la mise en service du bien), le changement de méthode comptable relatif au prorata temporis s'applique de manière prospective à compter du 1^{er} janvier 2018, uniquement sur les nouveaux flux sans retraitement des exercices clôturés. Pour les entités adoptant ce référentiel ultérieurement, le caractère prospectif du changement de méthode s'apprécie à la date du changement de référentiel.

éléments qualitatifs et quantitatifs permettant de justifier l'application de cette simplification et son caractère non significatif sur la production de l'information comptable.

Concernant les subventions d'équipement versées, la date de début d'amortissement de cet actif spécifique⁶⁸ correspond à la date de mise en service de l'immobilisation financée chez le bénéficiaire, qu'elle ait été acquise ou construite. Chaque subvention d'équipement versée fait l'objet d'un plan d'amortissement spécifique.

Par mesure de simplification, en l'absence d'information précise sur la date de mise en service de l'immobilisation par l'entité bénéficiaire, l'entité versante peut amortir la subvention d'équipement à compter de la date d'émission du mandat pour les financements d'acquisitions d'immobilisations et pour les financements d'immobilisations dont la construction est effectuée sur une période courte (généralement inférieure à 12 mois)⁶⁹.

Le plan d'amortissement d'une immobilisation est défini afin de traduire le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service attendu. La base amortissable d'un actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou coût historique⁷⁰).

Tout plan d'amortissement commencé doit être poursuivi jusqu'à son terme, sauf fin d'utilisation du bien (cession, affectation, réforme, destruction).

Le plan d'amortissement ne peut être modifié (durée et mode d'amortissement) qu'en cas de changement significatif dans les conditions d'utilisation du bien, la nature du bien ou à la suite d'une dépréciation (constatation ou reprise) ; cette révision fait l'objet d'une délibération. La base amortissable est alors modifiée de manière exclusivement prospective.

Cette révision correspondant à un changement d'estimation conduit à une augmentation ou une diminution des dotations aux amortissements. Elle doit faire l'objet d'une description et d'une justification dans l'annexe (ex : des évolutions techniques peuvent réduire l'utilisation d'un actif).

Par exemple, en cas de comptabilisation d'une dépréciation, la base amortissable est diminuée à hauteur de la dépréciation constatée. Les amortissements, à compter de l'exercice suivant, sont alors recalculés sur la nouvelle base. Ainsi, les amortissements constatés à compter de la dépréciation sont inférieurs à ceux qu'ils auraient été en l'absence de dépréciation et de modification de la base amortissable. Inversement, la reprise d'une dépréciation augmente la base amortissable et les amortissements constatés au cours de l'exercice suivant sont supérieurs à ce qu'ils auraient été en l'absence de reprise de dépréciation.

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

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

⁶⁸ Le changement de méthode comptable relatif aux modalités de suivi et d'amortissement des subventions d'équipement versées s'applique de manière prospective à compter du 1^{er} janvier 2019 pour les nouvelles subventions d'équipement versées, sans retraitement des exercices clôturés. Pour les entités adoptant ce référentiel ultérieurement, le caractère prospectif du changement de méthode s'apprécie à la date du changement de référentiel.

⁶⁹ La mise en œuvre de cette simplification fait l'objet d'une délibération listant les catégories de biens concernés ; le principe de permanence des méthodes comptables impose une harmonisation des modalités d'amortissement pour une même catégorie de biens. La définition des enjeux appartient à l'entité : la mise en œuvre de cette simplification doit être justifiée dans l'annexe des comptes, notamment au regard de son caractère de son caractère non significatif.

⁷⁰ Pour les régions, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et la collectivité de Corse, la base amortissable est définie comme étant la valeur brute sous déduction de la valeur résiduelle de l'immobilisation (articles D.4321-1, D.71-113-2, D.72-103-2 et D.4425-34 du CGCT). La valeur résiduelle correspond au montant net que l'entité s'attend à obtenir de la vente de l'actif à la fin de son utilisation après déduction des coûts de sortie attendus. Elle n'est prise en compte que si elle est significative et mesurable (contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasions ...). L'impossibilité de la documenter doit conduire à la négliger.

l'amortissement progressif. L'amortissement est appliqué de la même manière pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Une immobilisation entièrement amortie demeure inscrite au bilan tant qu'elles subsistent dans le patrimoine de l'entité sauf s'il s'agit :

- de frais d'études, de recherche et de développement (comptes 2031 et 2032) ou de subventions d'équipement versées (compte 204). En effet, lorsque des frais d'études, de recherche et de développement ou une subvention d'équipement versée sont totalement amortis, le comptable solde le compte 203 ou 204 en le créditant par le débit du compte 2803 ou 2804 ;
- d'immobilisations de faible valeur ou à consommation rapide sur décision de l'assemblée délibérante de l'entité (cf chapitre 4 § 7 du présent titre).

- *Champ d'application*

Le périmètre d'application est défini en fonction de l'entité concernée. En effet, ce périmètre découle notamment de la nature des dépenses obligatoires de l'entité et conformément à l'article 106 de la loi NOTRe, les collectivités qui adoptent le cadre budgétaire et comptable des métropoles ne sont pas soumises aux dispositions de l'article L.5217-12-1 du code général des collectivités territoriales régissant les dépenses obligatoires des métropoles.

Ainsi, le champ d'application des amortissements est défini, selon l'entité concernée, aux articles du CGCT suivants :

- R.2321-1 pour les communes et leurs établissements publics ;
- D.3321-1 pour les départements et leurs établissements publics ;
- D.3664-1 pour la métropole de Lyon ;
- D.4321-1 pour les régions et leurs établissements publics ;
- D.5217-20 pour les métropoles ;
- D.71-113-2 pour la collectivité territoriale de Guyane ;
- D.72-103-2 pour la collectivité territoriale de Martinique ;
- D.4425-34 pour la collectivité de Corse.

Contrairement aux autres entités, les communes et leurs établissements publics n'ont pas l'obligation d'amortir les bâtiments publics⁷¹.

En fonction du choix opéré par décision de l'assemblée délibérante lors de sa création⁷², la Ville de Paris applique, soit le périmètre d'amortissement des communes (R.2321-1 du CGCT), soit le périmètre d'amortissement des départements étendu aux bâtiments publics (R.3321-1 du CGCT).

Hormis les bâtiments publics, le champ d'application des amortissements est identique quelle que soit l'entité concernée. Ainsi, l'entité procède à l'amortissement de ses immobilisations, y compris celles reçues à disposition ou en affectation :

- incorporelles à l'exception du droit de superficie (compte 2053), des frais d'études (compte 2031) et des frais d'insertion (compte 2033) suivis de réalisation
- corporelles à l'exception des collections et œuvres d'art, des terrains et aménagements de terrains autres que les terrains de gisement.

De plus, pour toutes les entités, l'amortissement des réseaux et installations de voirie est facultatif.

⁷¹ Les entités avec un champ d'amortissement généralisé ont la faculté de procéder à la neutralisation budgétaire des charges d'amortissement (cf *La procédure de neutralisation budgétaire de l'amortissement des bâtiments publics*).

⁷² Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

En cas de mise à disposition, ou d'affectation d'un bien, il appartient à l'entité ou au groupement bénéficiaire de cette opération patrimoniale de poursuivre l'amortissement dudit bien, dans les conditions de droit commun. Celle-ci peut ainsi revoir à l'occasion le plan d'amortissement décidé par la première entité, par exemple pour le mettre en conformité avec son propre barème de durée d'amortissement, dans le respect de la durée d'usage du bien.

Synthèse des immobilisations obligatoirement amortissables :

	Communes et leurs établissements publics ⁷³	Autres entités
Immobilisations incorporelles	Celles figurant aux comptes : 202 « Frais d'études, d'élaboration, de modifications et de révisions des documents d'urbanisme », 2031 « Frais d'études » (non suivis de réalisation), 2032 « Frais de recherche et de développement », 2033 « Frais d'insertion » (non suivis de réalisation), 204 « subventions d'équipement versées », 2051 « Concessions et droits similaires » et 208 « Autres immobilisations incorporelles » ⁷⁴ .	
Immobilisations corporelles	Celles figurant aux comptes : 2114 « Terrains de gisement », 2121 « Plantations d'arbres et d'arbustes », 2153 « Réseaux divers », 2154 « Voies navigables », 2156 « Matériel et outillage d'incendie et de défense civile », 2157 « Matériel et outillage technique », 2158 « Autres installations, matériel et outillage techniques » et 218 « Autres immobilisations corporelles ».	
	Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition : 21714 « Terrains de gisement », 21721 « Plantations d'arbres et d'arbustes », 21753 « Réseaux divers », 21754 « Voies navigables », 21757 « Matériel et outillage techniques », 21758 « Autres installations, matériel et outillage techniques », 2178 « Autres immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition ».	
	Immobilisations reçues en affectation : 2214 « Terrains de gisement », 2221 « Plantations d'arbres et d'arbustes », 2253 « Réseaux divers », 2254 « Voies navigables », 2256 « Matériel et outillage d'incendie et de défense civile », 2257 « Matériel et outillage techniques », 2258 « Autres installations, matériel et outillage techniques », 228 « Autres immobilisations corporelles ».	
	2132 « Bâtiments privés », 21352 « Bâtiments privés », 2142 « Constructions sur sol d'autrui - Immeubles de rapport » ⁷⁵	213 « Constructions » 214 « Constructions sur sol d'autrui »
	Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition : 21732 « Bâtiments privés », 21742 « Constructions sur sol d'autrui - Immeubles de rapport », 2232 « Bâtiments privés »	Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition : 2173 « Constructions », 2174 « Constructions sur sol d'autrui »
	Immobilisations reçues en affectation : 2242 « Constructions sur sol d'autrui - Immeubles de rapport »	Immobilisations reçues en affectation : 223 « Constructions » 224 « Constructions sur sol d'autrui »

⁷³ et Ville de Paris selon l'option retenue.

⁷⁴ Pour les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilisation n'est pas limitée, un test de dépréciation doit être réalisé au moins une fois par an. Les dépréciations comptabilisées ne sont jamais reprises.

⁷⁵ L'amortissement obligatoire ne porte que sur les bâtiments privés (article R.2321-1 du CGCT).

Il convient de noter que l'amortissement obligatoire concerne les immobilisations corporelles ou incorporelles acquises à compter de la date de mise en œuvre obligatoire des amortissements pour l'entité acquéreuse⁷⁶.

- *Durées d'amortissement*

Les durées d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles, correspondant à leur durée probable d'utilisation.

La durée d'utilisation d'un actif est déterminée selon les critères suivants :

- *physique* : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;
- *technique* : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- *juridique* : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs, d'autres critères peuvent également être pris en compte. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

Les durées d'amortissement sont fixées pour chaque bien ou chaque catégorie de biens par l'assemblée délibérante, à l'exception :

- des frais relatifs aux documents d'urbanismes visés à l'article L.121-7 du code de l'urbanisme qui sont amortis sur une durée maximale de dix ans ;
- des frais d'études non suivies de réalisations, obligatoirement amorties sur une durée maximum de cinq ans ;
- des frais de recherche et de développement amortis sur une durée maximum de cinq ans en cas de réussite du projet et immédiatement, pour leur totalité, en cas d'échec ;
- des frais d'insertion amortis sur une durée maximum de cinq ans en cas d'échec du projet d'investissement ;
- des brevets, amortis sur la durée du privilège dont ils bénéficient ou sur la durée effective de leur utilisation si elle est plus brève ;
- des subventions d'équipement versées qui sont amorties sur une durée maximale de :
 - a) cinq ans lorsque la subvention finance des biens mobiliers, du matériel ou des études, auxquelles sont assimilées les aides consenties aux entreprises, non mentionnées aux b) et c) ;
 - b) trente ans lorsqu'elle finance des biens immobiliers ou des installations ;
 - c) quarante ans lorsqu'elle finance des projets d'infrastructures d'intérêt national (exemples : ligne TGV, logement social, réseaux très haut débit...).

La durée d'utilité d'une subvention d'équipement versée pour l'entité versante doit être cohérente avec celle de l'utilisation attendue de l'immobilisation *in fine* financée dans le respect des dispositions prévues au CGCT. **Lorsque l'immobilisation financée n'est pas amortie chez le bénéficiaire de la subvention, l'entité versante retient une durée d'utilité analogue à celle qui aurait été retenue pour une même catégorie de biens. Cette durée s'inscrit dans le respect des durées d'amortissement maximales fixées par le CGCT.**

Cas particulier sur les durées d'amortissement des subventions d'équipement :

- Subventions finançant des immobilisations à caractère exceptionnel :

⁷⁶ 1^{er} janvier 1996 pour les communes de plus de 3500 habitants, 1^{er} janvier 2004 pour les départements, 1^{er} janvier 2005 pour les régions.

Certaines immobilisations peuvent présenter des spécificités importantes de par leur nature ou leur condition d'utilisation. C'est notamment le cas dans le domaine du transport ferroviaire, tant sur le plan des infrastructures que du matériel roulant.

Dès lors que l'entité n'acquiert pas l'équipement mais verse une subvention d'équipement à un tiers qui assure le service, l'assemblée délibérante peut retenir une durée d'amortissement de la subvention d'équipement similaire à celle qu'elle aurait retenue si elle avait acquis elle-même l'équipement.

– Subventions versées au titre des fonds européens (compte 2045) :

Dans le cadre de la gestion des fonds européens⁷⁷, l'entité, autorité de gestion, a la possibilité d'amortir intégralement sur un exercice les subventions d'équipement relatives aux fonds européens qu'elle reverse à des tiers bénéficiaires. Dans ce cas, ces subventions sont enregistrées au compte 2045 « Subventions d'équipement versées aux tiers (fonds européens) ». L'entité doit par ailleurs procéder à la reprise au compte de résultat de la subvention d'équipement reçue « Fonds européens » correspondante sur un seul exercice.

• *Le cas particulier des adjonctions et des régularisations :*

Concernant les adjonctions à des biens existants, trois hypothèses doivent être distinguées :

- adjonction constituant un élément viable par lui-même : un plan d'amortissement spécifique doit être défini pour cette adjonction ;
- travaux augmentant la durée d'utilisation du bien existant : le plan d'amortissement initial doit être révisé (base et durée de l'amortissement) ;
- dans les autres cas, les travaux nouveaux doivent être amortis sur la durée résiduelle d'amortissement du bien initial.

En outre, lorsqu'une adjonction est réalisée sur un bien entièrement amorti,

- si les travaux nouveaux augmentent la durée d'utilisation du bien, ils doivent être amortis sur la durée d'utilisation complémentaire estimée (et non sur la durée applicable à un nouvel équipement de même type) ;
- si les travaux nouveaux augmentent la valeur sans en augmenter la durée d'utilisation, ils sont amortis sur un seul exercice.

Hormis le cas des adjonctions, une régularisation de marché peut intervenir après la mise en service voire après le commencement d'amortissement du bien.

Une régularisation à la hausse n'est pas assimilable à une adjonction, correspondant quant à elle à une réalité physique. Elle est traitée comme une « rectification » du coût historique et doit être amortie. S'agissant de montants peu élevés, trois options sont offertes à l'entité :

- la somme est entièrement amortie l'année même de son règlement,
- son amortissement est réparti sur la durée résiduelle d'utilisation du bien,
- le montant de la régularisation est reporté intégralement à la dernière année d'amortissement.

Une régularisation à la baisse est également une rectification du coût historique qui conduit à la modification du tableau d'amortissement. En ce cas, deux options sont possibles :

- la régularisation est répartie sur la durée résiduelle d'utilisation du bien,
- la régularisation est reportée intégralement à la dernière année d'amortissement.

Il est à noter qu'en cas de régularisation, une annulation d'amortissement sur exercice antérieur donne lieu à comptabilisation d'une reprise sur amortissement (débit 28 – crédit 78).

⁷⁷ Cf note d'information du 11 février 2015 « instruction relative au traitement budgétaire et comptable des opérations relatives aux fonds européens pour la programmation 2014 à 2020.

- *Comptabilisation*

Les comptes d'amortissement des immobilisations (subdivisions des comptes 280, 281 ou 282 dans le cadre d'une affectation) sont crédités, au plus tard en fin d'exercice, par le débit du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles ». Il s'agit d'une **opération d'ordre budgétaire**.

- *Technique budgétaire et comptable*

Enregistrement de la dotation aux amortissements (**opération d'ordre budgétaire**) :

- Débit de la subdivision concernée du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit de la subdivision concernée du compte 28 « Amortissements des immobilisations » (titre de recettes)

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

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

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

Au bilan, les amortissements annuels se cumulent au regard de la valeur d'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de l'entité (coût historique)⁷⁸. Cette valeur d'entrée d'une part, le cumul des amortissements d'autre part, sont maintenus au bilan tant que le bien reste en service, même s'il est amorti en totalité.

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

Toutefois, et contrairement aux autres immobilisations, lorsque les frais d'études, les frais de recherche et de développement, les frais d'insertion ou les subventions d'équipement versées sont totalement amortis, le comptable solde le compte 2803 ou 2804 en le créditant par le débit du compte 20 correspondant (**opération d'ordre non budgétaire** justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur).

- *La reprise des subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables*

Les subventions d'investissement (compte 131) et des fonds affectés à l'équipement (compte 133) sont reçus par l'entité pour financer un bien ou une catégorie de biens amortissables. Leur reprise au compte de résultat qui s'effectue au même rythme que l'amortissement du bien permet d'atténuer la charge de la dotation aux amortissements de ces biens.

⁷⁸ Pour les régions, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et la collectivité de Corse, la base amortissable est définie comme étant la valeur brute (valeur d'entrée) sous déduction de la valeur résiduelle de l'immobilisation (articles D.4321-1, D.71-113-2, D.72-103-2 et D.4425-34 du CGCT. La valeur résiduelle correspond au montant net que l'entité s'attend à obtenir de la vente de l'actif à la fin de son utilisation après déduction des coûts de sortie attendus. Elle n'est prise en compte que si elle est significative et mesurable de manière fiable à la date de mise en service (contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasions ...). L'impossibilité de la documenter doit conduire à la négliger.

[ANNEXE 2 – FICHE D’ECRITURES N°14]

Cette reprise constitue une opération d’ordre budgétaire, se traduisant par :

- une dépense de la section d’investissement, imputée au compte 139 ;
- et une recette de la section de fonctionnement, imputée au compte 777.

Par exception, les dotations d’équipement scolaire (cf. commentaire des comptes 1332 et 1333), qui ne financent pas un bien particulier mais l’ensemble des constructions et équipements scolaires, sont reprises sur un autre rythme.

En effet, ces dotations perçues au cours d’un exercice permettent de financer des biens de nature différente pour lesquels la durée d’amortissement n’est pas identique.

Aussi, par mesure de simplification, les dotations d’équipement scolaire perçues au cours de l’exercice sont reprises globalement en N+1 pour un montant au plus égal à la dotation aux amortissements de l’ensemble des constructions et équipements scolaires (mobilier, matériel, bâtiments scolaires...).

[ANNEXE 2 – FICHE D’ECRITURES N°17]

- *La procédure de neutralisation budgétaire de l’amortissement des bâtiments publics et des subventions d’équipement versées*

À l’exception des communes et de leurs établissements publics (article R. 2321-1 du CGCT), un champ des amortissements élargi aux bâtiments publics est retenu pour les entités publiques locales afin d’améliorer la connaissance de la situation de leur patrimoine.

Or, cet amortissement généralisé peut, par l’accroissement des charges d’amortissement, conduire l’entité à constater pour un ou plusieurs exercices un déséquilibre de son budget, l’amenant ainsi à lever des recettes supplémentaire (fiscalité).

Aussi, un dispositif spécifique a-t-il été prévu pour permettre à l’entité, après avoir inscrit les opérations relatives à l’amortissement des immobilisations et l’ensemble des autres dépenses et recettes du budget, de corriger un éventuel déséquilibre en utilisant la procédure de neutralisation décrite ci-après.

Le dispositif de neutralisation vise à garantir, lors du vote annuel du budget, le libre choix par l’entité de son niveau d’épargne. Ainsi, dans le cas d’une neutralisation budgétaire, l’amortissement ne remplit plus sa mission d’autofinancement : la charge d’amortissement est compensée par un produit de neutralisation (compte 7768 « Neutralisation des amortissements et des provisions ») en contrepartie d’une diminution d’un compte de fonds propres spécifique (compte 198 « Neutralisation des amortissements »).

Le champ de la neutralisation des charges d’amortissements varie selon les entités (cf. commentaire du compte 198 « Neutralisation des amortissements »).

Les métropoles, la collectivité de Corse et les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique⁷⁹ peuvent procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements :

- des bâtiments publics, déduction faite du montant de la reprise annuelle des subventions d’équipement reçues pour le financement de ces équipements ;
- des subventions d’équipement versées.

Les départements, les régions et leurs établissements publics⁸⁰ peuvent procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements :

⁷⁹ Articles du CGCT : D. 3664-2 (métropole de Lyon), D. 5217-21 (métropoles), D. 71-113-4 (CTU de Guyane), D. 72-103-4 (CTU de Martinique), D.4425-36 (collectivité de Corse).

⁸⁰ Articles du CGCT : D. 3321-2 (départements) et D. 4321-3 (régions).

- des bâtiments administratifs et scolaires, diminuée du montant de la reprise annuelle des subventions d'équipement reçues pour le financement de ces équipements ;
- des subventions d'équipement versées.

Les communes et leurs établissements publics⁸¹ peuvent procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements des subventions d'équipement versées.

La Ville de Paris peut procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements des subventions d'équipement versées⁸². Par ailleurs, si elle opte pour l'amortissement des bâtiments administratifs et scolaires, elle dispose alors également de la possibilité de procéder à la neutralisation budgétaire de leurs dotations aux amortissements⁸³.

L'entité peut décider de ne pas neutraliser ou de neutraliser partiellement l'impact budgétaire de l'amortissement des immobilisations concernées par le dispositif.

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

En outre, une neutralisation annuelle systématique des flux d'amortissement « neutralisables » doublée d'une prévision de prélèvement « traditionnel » ne présente pas d'intérêt (hormis pour les immobilisations pour lesquelles l'entité sait dès l'origine qu'elle n'aura pas à les renouveler à terme).

Le montant de la neutralisation opérée n'est donc pas lié intrinsèquement au montant de ces amortissements (même si ceux-ci en constituent la limite maximale), mais dépend d'une part, des autres éléments du budget de l'exercice et d'autre part, de choix du moyen d'équilibre retenu librement par l'entité.

- *Technique budgétaire et comptable*

Constatation de l'amortissement « neutralisable » des immobilisations conformément au plan d'amortissement (**opération d'ordre budgétaire**) :

- Débit de la subdivision concernée du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit de la subdivision concernée du compte 28 « Amortissements des immobilisations » (titre de recettes)

Reprise de la quote-part des subventions reçues y afférentes (dont les dotations d'équipements scolaire) (**opération d'ordre budgétaire**) :

- Débit de la subdivision concernée du compte 139 « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat » (mandat de paiement)
- Crédit 777 « Recettes et quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat » (titre de recettes)

Neutralisation (facultative) de la part de l'amortissement des immobilisations « neutralisable » non couverte par la reprise des subventions reçues (**opération d'ordre budgétaire**) :

- Débit 198 « Neutralisation des amortissements » (mandat de paiement)
- Crédit de la subdivision concernée du compte 7768 « Neutralisation des amortissements et des provisions » (titre de recettes)

Cette neutralisation peut être totale, partielle ou nulle.

Le besoin de renouvellement du patrimoine et sa couverture

⁸¹ Article du CGCT : R. 2321-1.

⁸² Application de l'article R. 2321-1 du CGCT par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

⁸³ Application de l'article D. 3321-2 du CGCT par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

L'ensemble des biens de l'entité figure à l'actif au bilan pour son montant brut et sa valeur nette comptable.

Par ailleurs, pour les entités autorisées à neutraliser les charges d'amortissement de bâtiments publics⁸⁴, le bilan de l'entité fait apparaître :

- en solde débiteur du compte 198 « Neutralisation des amortissements » : le montant cumulé des amortissements constatés et neutralisés budgétairement ;
- en solde créditeur du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » : le montant cumulé des excédents de la section de fonctionnement que l'assemblée délibérante a décidé d'affecter en section d'investissement (cf. Tome II – Titre 2 – Chapitre 1 « La détermination et l'affectation du résultat »).

Il ressort de la comparaison des soldes de ces deux comptes un indicateur spécifique de couverture du besoin de renouvellement du patrimoine pour les bâtiments publics.

En effet, un solde créditeur du compte 1068 supérieur au solde débiteur du compte 198 indique que l'entité a su dans le temps dégager les ressources nécessaires au renouvellement de ces éléments du patrimoine.

Dans le cas contraire, l'indicateur fait ressortir le besoin de reconstitution des fonds propres, dont le financement relève du libre choix de l'entité.

9. COMPTE 29 – DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS

Les dépréciations des immobilisations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas irréversibles.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable (la valeur actuelle étant la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage⁸⁵).

La valeur nette comptable d'une immobilisation correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations. Ainsi, à la différence des provisions pour risques et charges, les dépréciations sont portées, comme les amortissements, en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent.

L'entité doit apprécier à chaque clôture des comptes s'il existe un indice quelconque montrant qu'une immobilisation a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle :

- si la valeur actuelle est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, la dépréciation est égale au montant de la différence entre valeur comptable et valeur actuelle.

Les règles retenues lors de la constatation de la première dépréciation de l'actif doivent être appliquées lors des évaluations à la date de clôture.

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice de perte de valeur d'un actif, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- Indices externes :(valeurs de marché, changements de réglementation...)

⁸⁴ Cf infra : métropole, départements, régions...

⁸⁵ La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente de l'actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. La valeur d'usage est la valeur des avantages économiques futurs ou du potentiel de services attendus de son utilisation et de sa sortie (à l'issue de la durée d'utilisation) : elle est en principe déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

- la valeur de l'actif a diminué, au cours d'un exercice, d'un montant plus important que celui qui résulterait du seul passage du temps ou de l'utilisation normale ;
- des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans l'environnement technique, économique ou juridique ayant un impact négatif sur l'utilisation du bien.

– Indices internes :

- il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
- des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon, de restructuration d'activité ou de plan de sortie de l'actif plus tôt que prévu ;
- des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique ou le potentiel de service d'un actif sera moins bon que celui attendu.

Les dépréciations peuvent porter sur des immobilisations non amortissables mais également sur des immobilisations amortissables lorsqu'en raison de leur caractère non définitif, ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

Dans ce cas, la base amortissable est alors modifiée de manière prospective.

Par exemple, en cas de comptabilisation d'une dépréciation, la base amortissable est diminuée à hauteur de la dépréciation constatée. Les amortissements, à compter de l'exercice suivant, sont alors recalculés sur la nouvelle base. Ainsi, les amortissements constatés à compter de la dépréciation sont inférieurs à ceux qu'ils auraient été en l'absence de dépréciation et de modification de la base amortissable. Inversement, la reprise d'une dépréciation augmente la base amortissable et les amortissements constatés au cours de l'exercice suivant sont supérieurs à ce qu'ils auraient été en l'absence de reprise de dépréciation.

Exemple d'un plan d'amortissement révisé

Matériel acquis en N pour 100. Le plan d'amortissement prévoit un amortissement sur 5 ans en linéaire (soit une dotation annuelle aux amortissements de 20).

À la suite de l'apparition de nouvelles technologies qui rendent le bien obsolète, un test de dépréciation est réalisé en N+1 et la valeur actuelle du bien s'élève à 48. La valeur nette comptable (VNC) étant de 60, une dépréciation est constatée à hauteur de 12.

Le taux et le mode d'amortissement sont inchangés ; la base amortissable est modifiée, le plan d'amortissement prospectif est recalculé.

Plan d'amortissement révisé						
Exercice	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciations	VNC
N	100	20	20			80
N+1	100	20	40	48	12	48
N+2	48	16	56			32
N+3	48	16	72			16
N+4	48	16	88			0

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

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

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

Les comptes 68 et 78 sont toujours budgétaires.

En revanche, les comptes 29 sont :

- soit des comptes non-budgétaires (régime de droit commun) ;
- soit des comptes budgétaires (régime dérogatoire pour les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés).

Les départements, les régions, la collectivité de Corse, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et leurs services à caractère administratif rattachés doivent exclusivement appliquer le régime de droit commun. Par conséquent, pour ces entités, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont toujours des opérations semi-budgétaires (comptes 68 et 78 budgétaires, compte 29 non budgétaire).

Seuls les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés ainsi que la Ville de Paris ont la possibilité réglementaire⁸⁶, sur décision de l'assemblée délibérante, d'opter pour le régime dérogatoire avec des dépréciations budgétaires. Dans ce cas, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont des **opérations d'ordre budgétaires** (comptes 68, 78 et 29 budgétaires).

Comptablement, les dépréciations sont retracées au compte 29 :

- à la subdivision à terminaison 1 si les dépréciations sont semi-budgétaires ;
- à la subdivision à terminaison 2 si les dépréciations sont budgétaires.

• *Technique budgétaire et comptable*

Constatation d'une dépréciation ou variation en augmentation d'une dépréciation déjà constatée :

- Débit 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles ou incorporelles » (*mandat de paiement*) ou
- Crédit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » (*mandat de paiement*) ou
- Crédit de la subdivision concernée du compte 29 « Dépréciations des immobilisations »⁸⁷

Reprise d'une dépréciation devenue sans objet ou variation en diminution d'une dépréciation

⁸⁶ En vertu de l'article L. 5217-10 (métropoles de droit commun) et L. 2512-20 (Ville de Paris) du CGCT renvoyant aux dispositions des articles L. 2331-8 et R. 2321-3 du CGCT (articles L. 3662-9 et D. 3662-1 du CGCT pour la métropole de Lyon).

⁸⁷ Terminaison 1 si dépréciation non budgétaire (droit commun) et terminaison 2 si dépréciation budgétaire (régime dérogatoire).

ou cession d'immobilisation ayant donné lieu à dépréciation :

- Débit la subdivision concernée du compte 29 « Dépréciations des immobilisations »
- Crédit 7816 « Reprise sur dépréciations des immobilisations corporelles ou incorporelles » (*titre de recettes*)

Conformément aux articles D. 3664-3 et D. 5217-22 du CGCT, les métropoles peuvent procéder à la neutralisation budgétaire des dotations aux provisions et dépréciations, déduction faite des reprises sur provisions et dépréciations.

Ce dispositif de neutralisation est décrit au niveau du commentaire du compte 197 « Neutralisation des provisions et dépréciations ».

CHAPITRE 3. DISPOSITIONS SUR DES MODALITÉS PARTICULIÈRES D'ENTRÉE À L'ACTIF D'IMMOBILISATION NON FINANCIÈRES

L'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine de l'entité intervient à la date où le contrôle du bien, c'est-à-dire la maîtrise des risques et avantages afférents à sa détention, lui est transféré. Ce contrôle de l'actif immobilisé, matérialisé par l'existence d'un droit légal, réglementaire ou contractuel, intervient par conséquent dès qu'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants.

Le présent chapitre présente quelques modalités d'acquisition d'immobilisation particulières.

1. MODALITÉS PARTICULIÈRES D'ACQUISITION A TITRE ONÉREUX

1.1 ACQUISITION CONTRE VERSEMENT DE RENTES VIAGÈRES

La vente en viager consiste à vendre un bien à une personne, le débirentier, en échange du versement périodique d'une rente pendant toute la durée de vie du vendeur, le crédirentier. Au moment de la signature de l'acte de vente, le débirentier peut régler au comptant une partie de la vente appelée le « bouquet ». Cette somme est alors déduite du montant de la rente. Ainsi plus le bouquet est important, moins le montant de la rente est élevé. Le code général des collectivités territoriales introduit la possibilité d'achat en viager par une commune à l'article L. 2241-4 et par un établissement public de coopération intercommunale ayant compétence en matière d'urbanisme à l'article L. 5211-16. Ces achats en viager ne peuvent concerner que les immeubles nécessaires pour des opérations de restauration immobilière, d'aménagement ou d'équipement. L'acquisition d'un bien en viager par une entité s'accompagne de l'obligation de s'acquitter d'une rente viagère et de réserver au crédirentier un droit d'habiter totalement ou partiellement ledit immeuble sa vie durant. Il n'est pas fait mention d'une obligation de verser un « bouquet ». Ainsi, l'entité n'est pas tenue de verser un « bouquet » et peut s'acquitter uniquement d'une rente viagère.

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

Le paiement de la rente s'impute au débit du compte 16878. En cas de décès du crédirentier avant que la dette soit apurée, ce compte est soldé, par un crédit au compte 75888 « Autres » (cf annexe 6 du titre I).

1.2 ACQUISITION EN L'ÉTAT DE FUTUR ACHÈVEMENT

Selon l'article 1601-3 du Code civil, « *la vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) est le contrat par lequel le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les ouvrages à venir deviennent la propriété de l'acquéreur au fur et à mesure de leur exécution ; l'acquéreur est tenu d'en payer le prix à mesure de l'avancement des travaux. Le vendeur conserve les pouvoirs de maître de l'ouvrage jusqu'à la réception des travaux.* »

L'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics a eu pour effet d'étendre le champ d'application des règles de passation et d'exécution des marchés publics aux VEFA étant toutefois précisé que l'article 30 du décret n°2016-360 du 25 mars 2016 prévoit désormais que des marchés publics négociés peuvent être passés sans publicité ni mise en concurrence préalable pour des raisons techniques.

Les sommes versées en contrepartie des travaux effectués sont enregistrées au compte 2313 « Constructions en cours ».

La différence entre le prix convenu dans l'acte et le montant des versements imputés au compte 2313 est suivie, en comptabilité hors bilan, à la fois en engagement donné (8018) et en engagement reçu (8028).

1.3 ACQUISITION PAR VOIE DE CRÉDIT BAIL

Le crédit-bail qui est défini à l'article L. 313-7 du code monétaire et financier peut notamment porter sur des biens d'équipement, du matériel d'outillage ou sur des biens immobiliers. Cette opération permet au locataire crédit-preneur d'acquérir les biens en totalité ou partiellement, généralement moyennant un prix convenu à l'avance tenant compte, pour partie au moins, des versements effectués à titre de loyers.

L'engagement correspondant figure en annexe dans les documents budgétaires (état des contrats de crédit-bail).

Pendant la période couverte par le contrat, le bien ne figure pas à l'actif de l'entité utilisatrice tant que l'option d'achat n'est pas levée.

Les loyers, aussi appelés redevances, sont enregistrés à la subdivision concernée du compte 612 « Redevances de crédit-bail ». Lors de la levée d'option par l'acquéreur, le bien est porté à l'actif pour son coût d'acquisition, égal au prix contractuel de cession. S'il s'agit d'un bien amortissable, il est alors amorti sur la durée probable de son utilisation à la date de levée d'option (cf annexe 9 du présent titre).

1.4 BAUX EMPHYTÉOTIQUES UTILISÉS EN VUE DE LA RÉALISATION D'UN OUVRAGE ET BAUX À CONSTRUCTION

◦ 1.4.1 LES BAUX EMPHYTÉOTIQUES

L'article L. 2122-20 du code général de la propriété des personnes publiques dispose que les collectivités territoriales, leurs groupements et leurs établissements publics peuvent conclure un bail emphytéotique administratif (BEA) dans les conditions déterminées par les articles L. 1311-2 à L. 1311-4-1 du code général des collectivités territoriales.

Par le BEA, la collectivité territoriale donne à bail une dépendance immobilière de son domaine privé ou public, à condition que cette dépendance demeure hors du champ d'application de la contravention de voirie, à un preneur dénommé « emphytéote », pour la réalisation d'opérations définies par la loi.

Les collectivités territoriales ont également la faculté de consentir des baux emphytéotiques sur leur domaine privé sur le fondement de l'article L.451-1 du code rural.

Le bail emphytéotique confère au preneur un droit réel sur les immeubles susceptibles d'hypothèque.

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

Si l'entité a la disposition de l'ouvrage contre rémunération au preneur du bail qui a réalisé l'ouvrage, les paiements en cause s'analysent comme un loyer, et s'imputent au compte 6132 « Locations immobilières ».

◦ 1.4.2 LES BAUX À CONSTRUCTION

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

Le bail à construction est consenti par ceux qui ont le droit d'aliéner ; il ne peut donc être utilisé que pour les biens du domaine privé de l'entité, les biens du domaine public étant par nature, inaliénables et imprescriptibles (article L.1311-1 du C.G.C.T.).

2. LES ACQUISITIONS À TITRE GRATUIT

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

2.1. BIENS REÇUS À TITRE DE DOTATION OU D'APPORT

L'intégration d'un bien dans le patrimoine de l'entité bénéficiaire s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** constatée par le comptable au vu des informations transmises par l'ordonnateur (certificat administratif). Ce dernier met à jour l'inventaire de l'entité avec l'opération d'apport et transmet parallèlement au comptable les informations lui permettant de mettre à jour son état de l'actif.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écritures spécifique.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°18]

2.2. SUBVENTIONS REÇUES EN NATURE

La réception à titre gratuit (ou à l'euro symbolique) d'une immobilisation ne procédant pas d'une dotation ou d'un apport constitue une subvention en nature. Elle est intégrée à l'actif du bénéficiaire en contrepartie du crédit de la subdivision intéressée du compte :

- 131 « Subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables » si l'immobilisation reçue est amortissable ;
- 132 « Subventions d'investissement rattachées aux actifs non amortissables », dans le cas contraire.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écritures spécifique.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°22]

2.3. DONS ET LEGS

Le legs est une gratification testamentaire qui, en général, porte dérogation aux règles légales de la dévolution successorale. Le but du testateur est soit d'attribuer tout ou partie de sa succession à une personne qui n'y était pas normalement appelée, soit d'attribuer à un de ses héritiers légaux une part d'un montant excédant la part d'héritage que la loi lui réserve.

Le don ou la donation constitue la transmission d'un bien ou d'un droit, consentis par une personne au profit d'une autre. Cette transmission peut être exécutée du vivant du donateur, on parle alors d'une « transmission entre vifs ». Elle peut être décidée par le stipulant sous la condition que lui survive la personne qu'il désigne pour être celle qui sera bénéficiaire de cette libéralité, dite le donataire ou le légataire.

Les dons et legs en espèces affectés à l'achat d'une immobilisation physique ou financière non amortissable et les dons et legs en immobilisations physiques ou financières non amortissables (terrains, titres) sont enregistrés au crédit du compte 10251 « Dons et legs en capital » (cf commentaire du compte). L'intégration de l'immobilisation par **opération d'ordre non budgétaire** (à l'appui d'un certificat administratif de l'ordonnateur) est décrite au commentaire du compte 21.

Les dons et legs en espèces affectés à l'acquisition de biens amortissables et les dons et legs en immobilisations physiques amortissables s'imputent aux subdivisions du compte 131

« Subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables ». L'intégration de l'immobilisation par **opération d'ordre budgétaire** est décrite au commentaire du compte 21.

Les dons et legs en espèces, reçues sans affectation spéciale, s'imputent au compte 756 « Libéralités reçues ».

CHAPITRE 4. LES DIFFÉRENTS MODES DE SORTIE D'ACTIF D'UNE IMMOBILISATION NON FINANCIÈRE

Une immobilisation est sortie du bilan lorsque l'entité n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente. Par ailleurs, des conditions particulières de sortie de l'actif peuvent être mises en œuvre par l'entité s'agissant des biens de faible valeur (cf § 7 du présent chapitre).

Les règles de comptabilisation sont différentes selon la forme que revêt la sortie.

La sortie d'une immobilisation est toujours enregistrée en comptabilité pour la valeur nette comptable de ce bien, quel que soit le mode de sortie de cette immobilisation. La valeur nette est égale à la valeur historique, c'est-à-dire au prix d'acquisition ou de production du bien, augmenté des adjonctions et déduction faite des amortissements et dépréciations éventuellement constatés.

Dans tous les cas, l'ordonnateur et le comptable procèdent à la mise à jour respectivement de l'inventaire et de l'état de l'actif.

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

- par la voie classique des titres et des mandats lorsque l'opération est budgétaire ;
- par le biais d'un certificat administratif pour les *opérations d'ordre non budgétaires* (opérations d'apport, de mise à la réforme des biens ...).

Les biens du domaine public sont inaliénables et imprescriptibles⁸⁸. Ainsi, toute cession d'un bien doit, en règle générale, être précédée d'un déclassement du domaine public (Conseil Constitutionnel, décision n°86-217 du 18 septembre 1986).

Toutefois, dans certaines conditions mentionnées aux articles L. 3112-1 à L. 3112-3 du code général de la propriété des personnes publiques les biens du domaine public peuvent être cédés ou échangés.

Par ailleurs, le domaine privé des collectivités territoriales est soumis à un régime de droit privé. Dès lors, les biens qui le constituent sont aliénables et prescriptibles.

Les entités prennent une délibération annuelle sur le bilan des acquisitions et cessions immobilières opérées sur le territoire de l'entité par celle-ci ou par une personne publique ou privée agissant dans le cadre d'une convention avec cette entité. Ce bilan est annexé au compte administratif. Les cessions doivent faire l'objet d'une délibération motivée après avis du service des domaines.

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

1 CESSION À TITRE ONÉREUX

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

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°10 et 11]

- L'encaissement du prix de cession (flux réel). La constatation du prix de cession de l'immobilisation donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations » (opération budgétaire réelle).

⁸⁸ Articles CGCT : L.1311-1 – L.2241-1 – L.3213-2 – L.4221-4 – L.5211-37 – L.7161-1 – L.7261-1.

- La sortie de l'immobilisation cédée du patrimoine (flux d'ordre). La sortie du bien s'effectue pour sa valeur nette comptable. L'ordonnateur émet un mandat au compte 675 « Valeur nette comptable des immobilisations cédées » et un titre au compte d'immobilisation où figurait le bien (**opération d'ordre budgétaire**). Préalablement, la réintégration éventuelle des amortissements est constatée en débitant le compte 28 par le crédit du compte 21 (**opération d'ordre non budgétaire**). Par ailleurs, les éventuelles subventions et fonds affectés à l'investissement doivent également être apurés par **opérations d'ordre non budgétaires**.

- Le transfert de la plus ou moins-value de cession en section d'investissement (flux d'ordre). En effet, conformément aux dispositions du CGCT⁸⁹, la différence constatée entre la valeur de cession d'une immobilisation et la valeur comptable nette est obligatoirement enregistrée à la section d'investissement du budget préalablement à la détermination du résultat de la section de fonctionnement. La plus ou moins-value est constatée par **opération d'ordre budgétaire** comme suit :

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

– la différence négative entre le produit de la cession et la valeur nette comptable est reprise sur la section d'investissement, par le débit du compte 192 « Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations » et le crédit du compte 7761 « Différences sur réalisations (négatives) transférées en investissement ».

Même si l'exécution budgétaire est constatée aux articles retraçant l'immobilisation cédée et sur les articles 192, 675, 775, 6761 et 7761 dédiés aux opérations de cessions, au stade de la prévision budgétaire, seul le montant prévu du prix de cession de l'immobilisation est inscrit en recette de la section d'investissement au chapitre « Produit des cessions d'immobilisations » codifié 024 en vote par nature et 954 en vote par fonction. Ces chapitres 024 / 954 sont des chapitres sans exécution, qui ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats.

Conformément à l'exécution budgétaire, les opérations de cessions figurent dans leur intégralité au compte administratif :

– le prix de cession de l'immobilisation à l'article 775 « Produits des cessions d'immobilisations » au chapitre d'opération réelle 77 dans le cadre d'un vote nature ;

– les autres opérations sont retracées dans les chapitres globalisés d'**opérations d'ordre** entre sections.

Exemple

L'entité vend pour 10.000 € un véhicule dont la valeur nette comptable est de 15.000 € après imputation des amortissements pratiqués.

Le compte administratif présentera ces opérations de la façon suivante :

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

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

⁸⁹ L. 2331-8 (communes), L. 3332-3 (départements), L. 4331-3 (régions), L5217-10 (métropoles), L. 7171-1 (collectivité territoriale de Guyane), L. 7224-10 (collectivité territoriale de Martinique) et L.4421-1 (collectivité de Corse).

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

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

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

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

Chez le comptable, dans la mesure où le contrôle de la disponibilité des crédits n'est bien entendu pas remis en cause, un mécanisme d'ouverture automatique de crédits permet la prise en charge des dépenses d'ordre en dépit de l'absence de crédits inscrits au budget aux articles précités.

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

Pour la transmission des informations au comptable, et lorsque les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable sont informatisés, le mandat est affecté d'une codification particulière ; le code 18 « Opérations de cessions » est utilisé. Il est servi par l'ordonnateur pour les flux relatifs à tous les titres et mandats concernant les opérations liées à une cession d'immobilisation.

2. CESSION À TITRE GRATUIT, À L'EURO SYMBOLIQUE, OU À UN PRIX INFÉRIEUR À LEUR VALEUR VÉNALE

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

L'euro symbolique est inscrit en recette chez le vendeur au compte 75888 « Autres ».

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

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

Si l'entité choisit de retenir un prix de cession très inférieur à la valeur du bien, cette décision peut être analysée par le juge comme une forme de libéralité contraire au principe d'égalité des citoyens qui s'oppose à ce que des biens appartenant au patrimoine public soient cédés à des personnes poursuivant des fins d'intérêt privé pour des prix manifestement inférieurs à leur valeur. Dans ce cas le juge administratif sanctionne cette illégalité par l'annulation de la vente (v. CE, 25/09/2009, n°298918).

D'une manière générale, les cessions de terrains à un prix inférieur à leur valeur vénale doivent respecter la réglementation applicable aux interventions économiques locales, notamment les dispositions de l'article L. 1511-3 du CGCT qui soumettent les rabais sur le prix de vente ou sur la location de biens immobiliers (immeubles et terrains) des collectivités locales à des taux et zonages définis aux articles R. 1511-19 à R. 1511-23 du CGCT

En dehors du champ concurrentiel ces cessions doivent respecter les règles applicables aux subventions publiques, notamment la présence d'un intérêt public local, le respect des

compétences de l'entité ou bien encore les principes d'égalité et de neutralité de l'action publique.

Par ailleurs, la jurisprudence actuelle semble admettre la possibilité pour des personnes publiques de céder des biens à titre gratuit, à l'euro symbolique, ou à un prix inférieur à leur valeur, lorsque cette cession est justifiée par des motifs d'intérêt général.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°22]

3. DOTATIONS OU APPORTS

La dotation consiste, pour une entité, à remettre, en toute propriété, à titre gratuit, à l'un de ses services dotés de la personnalité morale, ou à un organisme de coopération, les moyens nécessaires à l'exercice d'une activité (service doté de la personnalité morale) ou à l'exercice de compétences transférées (organisme de coopération).

La décision autorisant l'apport est une délibération de l'assemblée délibérante qui peut devoir être complétée par un acte authentique administratif ou notarié pour répondre aux nécessités de la publicité foncière.

Les opérations destinées à retracer la sortie de l'immobilisation dans le patrimoine de l'apporteur s'effectuent par **opérations d'ordre non budgétaires** initiées par l'ordonnateur (justifiées par certificats administratifs).

S'agissant d'opérations non budgétaires, l'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. En revanche, il ajuste l'inventaire de l'entité avec l'opération d'apport et transmet parallèlement les informations au comptable pour la mise à jour de l'état de l'actif.

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

Au vu de ces informations, le comptable passe les **opérations d'ordre non budgétaires**.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°18]

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

– Lorsqu'il s'agit d'un service de l'entité, juridiquement autonome tel qu'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière visée à l'article L. 2221-10 du CGCT, la remise du bien s'accompagne du transfert de propriété, avec droit de retour en cas de suppression du service. La valeur nette comptable du bien apporté est imputée au débit du compte 1021 « Dotations » par le crédit du compte d'immobilisation où était enregistré le bien.

– Si le bénéficiaire de la dotation est un organisme de coopération, la valeur nette comptable du bien apporté est imputée au débit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations » par le crédit du compte d'immobilisation où était enregistré le bien.

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

4. IMMOBILISATIONS SINISTRÉES

En cas de destruction totale ou de vol d'une immobilisation, celle-ci doit être sortie de l'actif, durant l'exercice où est intervenu le sinistre, dans les conditions prévues pour les cessions.

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

S'il n'y a pas d'indemnisation, l'immobilisation est sortie de l'actif dans les conditions prévues pour les réformes.

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

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

La régularisation est effectuée lors du versement de l'indemnité :

– si le rattachement du produit a été surévalué, le compte 192 est débité par le crédit du compte 7761 ;

– en cas de sous-évaluation, le compte 192 est crédité par le débit du compte 6761.

Il s'agit d'**opérations d'ordre budgétaires** donnant lieu à émission de titre et de mandat.

Lorsque l'immobilisation sinistrée fait l'objet d'une destruction partielle, le titre de recettes correspondant à l'indemnisation est comptabilisé au crédit du compte 75888 « Autres » par le débit du compte de débiteur concerné.

Les frais de réparation sont compris dans les charges de fonctionnement courant de l'entité. Toutefois, si une partie des frais constitue une source d'amélioration prolongeant la durée d'utilisation du bien, ces frais sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 21 ou 231.

5. IMMOBILISATIONS RÉFORMÉES

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

Les opérations de réforme sont constatées par des **opérations d'ordre non budgétaires** constatées par le comptable (opérations justifiées par des certificats administratifs de l'ordonnateur), après réintégration des amortissements, le cas échéant. La valeur nette comptable du bien réformé est imputée au débit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations » par le crédit du compte d'immobilisation où était enregistré le bien.

S'agissant d'opérations non budgétaires, l'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. En revanche, il ajuste l'inventaire de l'entité avec l'opération d'apport et transmet parallèlement les informations au comptable pour la mise à jour de l'état de l'actif.

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

Au vu de ces informations, le comptable passe les **opérations d'ordre non budgétaires.**

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°15]

6. IMMOBILISATIONS DÉTRUITES OU HORS D'USAGE

Ces immobilisations sont sorties de l'actif pour leur valeur nette comptable par opérations de haut de bilan non budgétaires à l'instar des immobilisations réformées.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°15]

CHAPITRE 5. DIFFÉRENTS MODES D'UTILISATION DES IMMOBILISATIONS PAR DES TIERS

1. LOCATION

Selon l'article 1709 du Code civil, « *le louage des choses est un contrat par lequel l'une des parties s'oblige à faire jouir l'autre d'une chose pendant un certain temps, et moyennant un certain prix que celle-ci s'oblige de lui payer.* » Le louage de chose porte sur les biens meubles ou immeubles (article 1713 du code civil).

Ainsi par ce contrat le propriétaire d'une chose autorise autrui à l'utiliser. Le propriétaire est alors appelé le bailleur et le tiers utilisateur est le locataire aussi appelé le preneur à bail.

L'entité bailleuse conserve la pleine propriété du bien, avec les droits, les obligations et les prérogatives qui s'y attachent. Le contrat de louage ne porte que sur la jouissance du bien.

L'entité supporte les charges afférentes au bien, à sa conservation, à son entretien : taxes foncières s'il y a lieu, entretien et amortissement s'il s'agit des immeubles productifs de revenus non affectés à un service public à caractère administratif.

Le produit des locations s'inscrit au compte 752 « Revenus des immeubles » ou au compte 7083 « Locations diverses (autres qu'immeubles) ».

Les biens du domaine public ne peuvent donner lieu qu'à droits d'occupation par nature temporaires, précaires et révocables (article 1712 du code civil).

2. LOCATION-VENTE

La location-vente est une convention consistant à prévoir qu'à l'expiration d'un contrat de louage de chose, la propriété du bien sera transférée au locataire. La location-vente n'obéit à aucun régime spécifique clairement défini. Seule la location accession à la propriété immobilière répond à des règles précises définies par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 mais elle ne concerne que les immeubles à usage d'habitation ou à usage professionnel et d'habitation.

Juridiquement, la location vente est le résultat de deux opérations distinctes.

D'abord, un contrat de louage d'immeuble qui obéit au régime des baux et notamment au statut des baux commerciaux lorsque par son objet le bail entre dans le champ d'application défini à la section première du chapitre V du titre IV du livre premier du code de commerce.

Ensuite, une promesse unilatérale de vente par laquelle seul le propriétaire bailleur de l'immeuble prend l'engagement de vendre son bien pendant un certain délai au profit du preneur à bail, qui accepte seulement la promesse en tant que promesse et ne prend pas formellement l'engagement d'acquiescer pendant le délai qui lui a été consenti.

Suivant ce régime juridique, l'exécution du contrat se déroule en deux phases.

2.1 LA PREMIÈRE PHASE DÉBUTE À LA DÉLIVRANCE DES BIENS, QUI NE S'ACCOMPAGNE PAS D'UN TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ

Le bien reste inscrit à l'actif de l'entité.

Généralement, une partie des loyers versés dans une location-vente correspond à une fraction du prix de vente défini dans la promesse (on parle alors de surloyers). Toutefois, leur versement ne doit pas priver le contractant de sa faculté de ne pas lever l'option sinon le contrat serait alors requalifié en vente.

Ce risque latent de disqualification en vente conduit à préciser le régime de la location vente de la manière suivante :

- si la vente ne se réalise pas notamment en raison du fait que le bénéficiaire de la promesse ne lève pas l'option, les sommes versées à titre de surloyer doivent impérativement être restituées au preneur ;
- pendant la période locative, le bien demeure au risque du bailleur sans que les charges de propriété puissent être transférées au preneur à bail ;
- le montant des surloyers ne doit pas être surestimé.

Toutefois, ce montage laissé à la liberté contractuelle est peu pratiqué dans la pureté de cette définition qui conduit à distinguer le loyer correspondant au droit de jouissance de l'immeuble et le surloyer correspondant à des avances sur une cession immobilière à intervenir.

Loyer et surloyer sont enregistrés de la façon suivante :

- le loyer perçu par l'entité est enregistré au compte 752 « revenus des immeubles »,
- le cas échéant, en cas de paiement fractionné (dans les conditions prévues au contrat), le surloyer correspondant à une partie du prix de cession constatée au compte 1676 « Dettes envers locataires-acquéreurs ».

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

À compter de la délivrance des biens, et jusqu'à la date de levée de l'option, la location-vente a donc le caractère d'un louage de choses.

2.2 LA SECONDE PHASE DE L'EXÉCUTION DU CONTRAT CORRESPOND À LA VENTE, QUI CONCRÉTISE LE TRANSFERT DE PROPRIÉTÉ

Après une période de jouissance à titre onéreux, le preneur, par manifestation ultérieure de sa volonté (généralement exprimée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception), peut lever l'option conféré par le bailleur qui s'est engagé envers lui à lui transférer, à sa demande, la propriété de la chose louée.

2.2.1 LE LOCATAIRE LÈVE L'OPTION

Le transfert de propriété est constaté par acte authentique.

Si le paiement du prix a été différé, il a lieu lors du transfert de propriété, pour le montant convenu au contrat.

Seule la prévision du prix de cession du bien est inscrite au budget au chapitre sans exécution 024 « Produit des cessions d'immobilisations ». Par ailleurs, l'exécution est complète au compte administratif (voir chapitre 4 § 1 « les cessions à titres onéreux » du présent titre).

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

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

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

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

Au budget cette opération est classée dans les opérations réelles. Elle donne lieu à l'émission des titres et des mandats prévus dans le cadre d'une opération de cession et à un mandat imputé au compte par nature 1676 « Dettes envers locataires-acquéreurs ».

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

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

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

2.2.2 LE LOCATAIRE NE LÈVE PAS L'OPTION

Lorsque le contrat est résilié ou lorsque le transfert de propriété n'a pas lieu au terme convenu, l'occupant ne bénéficie, sauf convention contraire, d'aucun droit au maintien dans les lieux.

Il reste tenu du paiement des redevances échues et non réglées.

Le vendeur doit restituer à l'accédant les sommes versées par ce dernier correspondant à la fraction des surloyers imputables sur le prix de l'immeuble.

Les opérations comptables relatives à la location-vente font l'objet d'une fiche d'écritures.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°5]

Remarques :

Le recours par une entité à un contrat de location-vente doit tenir compte des éléments ci-après :

- seuls peuvent être mis en location-vente les immeubles du domaine privé de l'entité, les immeubles du domaine public étant par nature inaliénables et imprescriptibles ;
- le transfert de propriété ne s'opère que lors de la vente effective au terme fixé par le contrat ;
- le paiement du prix peut être différé (à la fin du contrat) ou fractionné (pendant l'exécution du contrat). Les règles propres à la location-vente, rappelées ci-dessus ont pour effet d'obliger l'entité à rembourser les surloyers encaissés en cas de résiliation du contrat (entreprise en règlement judiciaire, par exemple) ou en cas de refus de l'accédant d'acquiescer le bien.

Le choix d'un paiement fractionné de préférence à un paiement différé, compte tenu des conditions de remboursement définies par la loi, devrait, en outre, être fait avec prudence.

En revanche, le loyer dû au titre de la jouissance du bien pendant la durée du contrat est acquis définitivement à l'entité. L'équilibre économique du dispositif voudrait que le surloyer soit fixé à un niveau suffisant pour couvrir les charges d'amortissement, tandis que le prix de vente du bien correspond au minimum à la valeur nette comptable du bien au terme du contrat, déduction faite des amortissements pratiqués. Il est cependant rappelé qu'un prix de vente excessivement modique ou symbolique pourrait être considéré comme n'ayant pas un caractère sérieux ou, s'il répond à l'intention libérale du vendeur, comme une donation indirecte. Si le bénéficiaire est un opérateur économique (tiers privé), on peut alors se trouver dans le champ d'application de la législation relative aux interventions économiques.

La location-vente et le crédit bail

Certains contrats dénommés « crédit-bail » s'assimilent par leurs conditions d'exécution à des contrats de location-vente. Il y a lieu de les traiter budgétairement et comptablement comme ces derniers.

Le crédit-bail qui est régi par les articles L. 313-7 et suivants du code monétaire et financier doit être envisagé avec prudence par les entités. En effet, l'article L. 313-1 du code monétaire et financier, assimile les opérations de crédit-bail à des opérations de crédit, et par voie de conséquence, à des opérations de banque. Or, l'article L. 511-5 du même code, interdit à toute personne autre qu'un établissement de crédit d'effectuer de telles opérations à titre habituel, le caractère habituel se trouvant rempli, selon la jurisprudence, par la réalisation de deux opérations.

Il résulte de la combinaison de ces textes que les entités ne sont pas habilitées à contracter sous forme de crédit-bail à *titre habituel*. Elles peuvent néanmoins recourir à la location-vente pour les biens de leur domaine privé.

3. MISE À DISPOSITION CONSÉCUTIVE À UN TRANSFERT DE COMPÉTENCE

3.1 DISPOSITIONS GÉNÉRALES

La mise à disposition permet de transférer à un tiers la jouissance d'un bien, à titre gratuit, avec les droits et les obligations qui s'y rattachent, tout en conservant la propriété du bien. Ces opérations interviennent dans le cadre de transferts de compétences, obligatoires ou volontaires.

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

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

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

Lorsque l'entité, antérieurement compétente, était propriétaire des biens mis à disposition, la remise de ces biens a lieu à titre gratuit.

L'entité bénéficiaire de la mise à disposition assume l'ensemble des obligations du propriétaire. Elle possède tous pouvoirs de gestion. Elle assure le renouvellement des biens mobiliers. Elle peut autoriser l'occupation des biens remis. Elle en perçoit les fruits et produits. Elle agit en justice au lieu et place du propriétaire. Elle ne dispose en revanche pas de la capacité à céder le bien à un tiers.

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

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

3.1.1 TRANSFERT DE COMPÉTENCE EN MATIÈRE D'ENSEIGNEMENT

La mise à disposition est prévue par la loi n° 83-663 du 22 juillet 1983 dans le domaine de l'enseignement. Elle accompagne les transferts de compétences.

La mise à disposition des biens nécessaires à l'exercice des compétences transférées est effectuée au profit de la région pour les lycées, du département pour les collèges. Elle concerne les constructions existantes. Les biens meubles et immeubles sont, de plein droit, à compter de la date du transfert de compétence, mis à la disposition de l'entité concernée à titre gratuit.

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

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

Sans vouloir rendre obligatoire le transfert de propriété des biens existants, il a organisé un dispositif intermédiaire qui transfère en réalité aux régions et aux départements tous les effets qui s'y attachent, en matière de droits comme d'obligations.

Si la commune a décidé de conserver dans son patrimoine les immobilisations qu'elle détenait avant le transfert de compétence, son droit de propriété est reconnu mais n'a qu'un caractère formel. Elle ne dispose plus, par rapport à ces biens, d'aucune initiative : si elle souhaite effectuer sur ces biens une opération de grosses réparations, d'extension, de reconstruction ou d'équipement, elle doit en faire la demande à la région ou au département concerné. Si l'entité concernée y consent, elle peut alors être confiée à la commune, cette opération s'analysant comme des travaux sous mandat.

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

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

3.2 DISPOSITIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES

Les opérations de mise à disposition, dans le cadre d'un transfert *obligatoire prévu par la loi*, ou *volontaire résultant d'un accord des collectivités et groupements concernés*, sont inscrites à l'actif de l'entité par des **opérations d'ordre non budgétaires** constatées par le comptable (justifiée par des certificats administratifs de l'ordonnateur), après réintégration des amortissements, le cas échéant.

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

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

La décision acceptant la mise à disposition est le procès verbal de mise à disposition des biens (article L. 1321-1 du CGCT). En outre, un arrêté préfectoral fixe le transfert de compétence et le procès-verbal précise la consistance, la situation juridique, l'état des biens et l'évaluation de la remise en état de ceux-ci. Ils seront joints au certificat administratif et transmis au comptable.

Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°20]

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

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

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

Lorsque la commune propriétaire demande, et obtient de la région ou du département concerné, la responsabilité d'une opération de grosses réparations, d'extension, de reconstruction ou d'équipement sur les biens remis à la disposition de la région ou du département, c'est la région ou le département concerné qui, conformément à la loi, devient propriétaire des investissements réalisés ou de l'adjonction au patrimoine.

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

4. AFFECTATION

L'affectation résulte de décisions administratives unilatérales de l'entité. Elle concerne en premier lieu les services individualisés de l'entité non dotés de la personnalité morale : budgets annexes et régies dotées de la seule autonomie financière.

Cette notion d'affectation n'est toutefois pas limitée aux relations entre une entité et ses démembrements. Ainsi, une entité peut affecter des biens à **une autre entité**, à une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

Le cas de ces immobilisations s'apparente, dans ses effets juridiques, à celui des immobilisations mises à disposition. En effet, l'affectation est une procédure qui, tout en conservant à l'entité affectante la propriété d'un bien, autorise le transfert à un tiers de la jouissance de ce bien, avec les droits et obligations qui s'y attachent.

Un traitement comptable différencié s'applique selon que l'affectation concerne un service non doté de la personnalité morale, ou un organisme doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. (cf. fiches d'écritures n°19 et 21).

4.1 ANALYSE COMPARÉE

L'affectation se distingue de la subvention **en nature** parce qu'elle n'emporte pas transfert de propriété, mais laisse prévoir au contraire un retour du bien affecté.

Ce « droit de retour » du bien s'exerce selon des modalités différentes dans le cas de l'affectation et de la mise à disposition. Dans le cadre de l'affectation, le retour du bien dépend d'un acte unilatéral de la collectivité remettante ; pour les mises à disposition, le retour du bien ne pourra s'exercer qu'en cas de changement de la législation en matière de transfert *obligatoire* de compétence ou de la remise en cause d'une compétence *facultative* définie librement par les statuts ou également en cas d'une dissolution ou de réduction de périmètre d'un EPCI.

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

Le caractère public de l'affectation, la distinction des biens affectés, qui vise au fonctionnement d'un service public, la compétence du Conseil d'État à connaître son contentieux, interdisent d'assimiler l'affectation aux prêts à usage.

Enfin, l'affectation ne doit pas être confondue avec la prise de participation dans des sociétés privées ; elle suppose un retour intégral du bien affecté dans le patrimoine de l'affectant, tandis que la prise de participation, matérialisée ou non par des titres de participation, peut laisser envisager, soit une récupération du capital augmenté du bénéfice, soit une participation aux pertes.

4.2 DROITS ET OBLIGATIONS DE L'AFECTATAIRE

Comme la mise à disposition, l'affectation confère à son bénéficiaire les droits et obligations du propriétaire, mais sans transfert du droit de propriété.

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

L'amortissement est obligatoire pour les biens meubles et immeubles, à l'exclusion des terrains (à l'exception des terrains de gisement), de la voirie, des collections et œuvres d'art.

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

– DISPOSITIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES :

Les opérations d'affectation s'effectuent par **opérations d'ordre non budgétaires** initiées par l'ordonnateur (certificat administratif). L'assemblée délibérante n'ouvre donc pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats pour leur passage.

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

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

– Chez l'affectant : désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, s'il est amortissable ou non et dans l'affirmative, le montant des amortissements pratiqués ainsi que l'état des subventions y afférent et le compte par nature concerné.

– Chez l'affectataire (bénéficiaire) : les mêmes informations que chez l'affectant complétée, le cas échéant, de la durée et du type d'amortissement (linéaire, autre) et de tout autre élément que l'ordonnateur considérera comme pouvant utilement enrichir la fiche d'inventaire du bien.

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

La décision de l'assemblée délibérante autorisant ou acceptant l'affectation est une délibération de l'assemblée délibérante.

Au vu de ces informations, le comptable constate les opérations non budgétaires.

Ces opérations font par ailleurs l'objet de fiches d'écritures.

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°19 ET 20]

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

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

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

- l'affectant conservant la propriété de l'immobilisation mise en affectation, cette dernière ne sort pas de son actif. Cependant, dans la mesure où il n'en conserve ni la jouissance, ni les charges, ce bien est désormais retracé à un compte dédié à la nature de l'opération

(subdivision du compte 24 *autres que 241 et 242 « Immobilisations mises à disposition »* selon la nature du bénéficiaire »).

- À l'inverse, le bénéficiaire reçoit l'immobilisation sans en être propriétaire. Cette dernière est également retracée à son actif dans un compte dédié (compte 22 « *immobilisations reçues en affectation* » selon la nature des biens remis) afin de les distinguer des mêmes biens dont il est propriétaire.

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

5. MISE EN CONCESSION ET AFFERMAGE

La mise en concession et l'affermage sont des contrats conclus avec un opérateur tiers à qui l'entité a confié l'exploitation d'un service public ou la construction d'un ouvrage. L'entité concédante conserve la pleine propriété du bien, le concessionnaire ne disposant que d'un droit de jouissance sur celui-ci. Ces opérations sont traitées par **opérations d'ordre non budgétaires** (justifiées par des certificats administratifs de l'ordonnateur).

Ces opérations font, par ailleurs, l'objet d'une fiche d'écritures.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°21]

6. CONSTRUCTION SUR SOL D'AUTRUI

6.1 DISPOSITIONS GÉNÉRALES

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

Conformément à l'article 552 du code civil, « la propriété du sol emporte la propriété du dessus et du dessous » ; le propriétaire du sol est considéré comme propriétaire des constructions effectuées par son locataire.

Toutefois, comme généralement les constructions sur sol d'autrui interviennent en conséquence d'un contrat de bail superficiaire qui confère à son preneur un droit réel « temporaire » sur les ouvrages, l'accession n'a lieu qu'à l'expiration du contrat de bail. Ainsi, le locataire reste propriétaire des constructions qu'il a édifiées, tant que dure le bail ; il perd, en revanche, ce droit de propriété à l'expiration du bail lorsque joue la clause d'accession.

En dehors des cas où des dispositions d'ordre public applicables à une catégorie de contrat déterminée diffèrent l'accession immobilière ou en l'absence de disposition idoine dans le contrat ou de contrat lui-même, l'accession du propriétaire du terrain jouera dès l'édification des constructions.

6.2 DISPOSITIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES

Lorsque les effets de l'accession sont reportés à la fin du bail, seul le terrain figure à l'actif du bailleur pendant la durée du bail. Les constructions, les adjonctions et les aménagements réalisés par le locataire pendant la durée du bail sont également immobilisés à son actif au compte 214.

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

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

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

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

Les constructions sur sol d'autrui ne doivent pas être confondues avec les installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont la collectivité est locataire et qui sont enregistrés au compte 2181.

TITRE 4 – CLASSE 3 : LES COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1. GÉNÉRALITÉS

Les comptes de la classe 3 regroupent les comptes de stocks. Ils sont retracés au bilan et font partie de l'actif circulant de l'entité.

Les stocks se distinguent des immobilisations corporelles par leur durée d'utilisation (un stock est consommé au premier usage ou rapidement) et par leur destination (un stock est destiné soit à être vendu ou à être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité, soit à être consommé au premier usage dans le processus de production ou de prestations de services).

La tenue d'une comptabilité de stocks est, dans certains cas, facultative et, dans d'autres cas, obligatoire.

2. LES STOCKS ET EN-COURS

2.1 DÉFINITION

Les stocks sont des actifs circulants contrôlés par l'entité. Il s'agit de l'ensemble des biens et/ou des services acquis, produits ou détenus par l'entité qui, dans le cours normal de son activité, sont destinés à être :

- soit consommés au premier usage dans le processus de production ou prestations de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;
- soit vendus en l'état, distribués à un prix nul ou symbolique ou utilisés, au terme d'un processus de production.

Les stocks incluent également les en-cours de production à caractère individualisable et marchand, c'est-à-dire destinés à être vendus dans des conditions normales de marché, isolément ou dans le cadre d'autres travaux ou prestations revêtant un caractère marchand.

Les stocks comprennent :

- les marchandises :

Ces stocks correspondent aux biens achetés par l'entité et revendus en l'état.

- les approvisionnements :

Il s'agit des matières premières, fournitures (dont les certificats d'économie d'énergie) et autres approvisionnements (matières consommables et fournitures consommables) devant être consommés au premier usage dans le processus de biens et de services.

Les matériels d'entretien et les pièces de rechanges et de sécurité : constituent traditionnellement des stocks, sauf si leur utilisation s'étale sur une durée supérieure à 12 mois ou si ces pièces et matériels ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle ; en effet, dans ces deux derniers cas, ces pièces et matériels constituent alors des actifs immobilisés et sont en conséquence comptabilisés en immobilisations corporelles.

- les produits intermédiaires, finis :

Il s'agit des produits intermédiaires (produits ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production), des produits finis (produits ayant un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) et des produits résiduels (produits constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Les en-cours de production comprennent :

- les en-cours de production de biens qui sont des biens en cours de formation au travers d'un processus de production ;

- les en-cours de production de services à caractère individualisable destinés à être vendus.
- Distinction entre stocks et immobilisations corporelles

Les stocks se distinguent des immobilisations corporelles par les deux critères suivants :

- leur durée d'utilisation :

Une immobilisation corporelle est destinée à servir de façon durable à l'activité de l'entité (durée supérieure à un exercice, soit 12 mois) ; au contraire, un stock est consommé au premier usage (ou rapidement) dans le processus de production ou de prestation de services.

- leur destination :

Une immobilisation corporelle est un actif destiné soit à être utilisé par l'entité dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit à être loué à des tiers, soit à être utilisé à des fins de gestion interne.

En revanche, un stock de biens est destiné soit à être vendu ou à être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité, soit à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services.

Un en-cours de prestations de service est destiné à être vendu à des conditions normales de marché et présente un caractère individualisable.

2.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

La tenue de la comptabilité de stocks permet à l'entité de rattacher, dans le même exercice comptable, les produits et les charges exposés pour obtenir ces derniers.

Elle s'applique aux biens et aux services dès lors qu'ils sont destinés à être vendus à des conditions normales de marché. Selon cette technique, la valeur comptable des produits, matières premières et fournitures est comptabilisée en charges lorsque l'élément stocké est vendu ou utilisé dans un processus de biens ou de services. De même, pour les en-cours correspondant à un service marchand individualisable, le coût du service stocké est porté en charges au moment où il est livré.

La tenue de la comptabilité de stocks est selon les objectifs poursuivis, soit obligatoire, soit facultative. Elle répond à deux objectifs :

– retracer le cycle d'une activité de production de terrains nus ou aménagés et de biens immobiliers destinés à être revendus.

Elle est dans ce cas obligatoire et fait l'objet d'un budget annexe rattaché au budget principal de l'entité par un compte de liaison.

– retracer le suivi de la consommation de certaines fournitures et d'autres biens et services.

Elle est dans ce cas facultative, car elle résulte d'un choix de gestion de l'entité.

Par ailleurs, compte tenu de la frontière parfois tenue entre stocks et charges, **des seuils unitaires** (ie, pour des biens pris individuellement) **de signification peuvent être fixés par l'entité**, et déterminés, par exemple, par catégories d'éléments, par types de processus de production de biens ou services, ou par types d'activités concernées.

La fixation de ces seuils a pour but d'assurer un lien concret entre la comptabilité générale de l'entité et la gestion des stocks telle qu'elle est pratiquée par les gestionnaires, pour leurs propres besoins.

Dans tous les cas, l'entité doit formaliser sa décision par une délibération.

Dès lors qu'une comptabilité de stocks est tenue, une balance des stocks est transmise en fin d'exercice par l'ordonnateur au comptable pour lui permettre de comptabiliser les opérations relatives à la variation des stocks.

Cette balance indique par compte :

– la valeur du stock au 1^{er} janvier de l'exercice ;

– la valeur du stock au 31 décembre de l'exercice.

- Critères de comptabilisation :

Un élément est comptabilisé en stocks lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est contrôlé par l'entité ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.) se caractérise, d'une part, par la maîtrise des conditions d'utilisation de l'élément et, d'autre part, par la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'entité supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du stock constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'un élément en stock intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention de cet élément.

- Évaluation :

- **Évaluation initiale**

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les stocks sont enregistrés :

- à leur coût d'acquisition, de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent pour les biens acquis à titre onéreux (approvisionnements et marchandises) ;
- à leur coût de production, pour les biens produits (produits et en-cours) ;
- à leur valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit et par voie d'échange.

Pour les entités qui sont autorisés à emprunter et recourent à ce mode de financement pour mener à bien leur activité, les coûts d'emprunts et frais financiers assimilés⁹⁰ peuvent être incorporés dans le coût des stocks.

En ce qui concerne les frais financiers, seuls les frais constatés pendant la période de production et générés par des financements externes, peuvent être imputés au coût de production jusqu'à l'achèvement des travaux.

Les pertes et gaspillages en sont exclus.

- ✓ **COÛT D'ACQUISITION :**

Le coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux est constitué du :

- prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, ristournes et autres éléments similaires ;
- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des marchandises, des matières premières et des services.

- ✓ **COÛT DE PRODUCTION :**

⁹⁰Méthode comptable devant alors être appliquée à l'ensemble des stocks tenus.

Le coût de production des biens et services figurant en stocks est déterminé par l'addition du coût d'acquisition des matières consommées pour leur production (terrain, travaux, etc.), des charges directes de production et de la fraction des charges indirectes pouvant être rattachées à la production.

Ainsi, le coût de production des stocks et en-cours produits par l'entité comprend :

- les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'œuvre directe ;
- l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et des équipements, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient en fonction du volume de production (matières premières indirectes ou main d'œuvre indirecte).

Les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, les déchets de fabrication anormaux et les frais de commercialisation sont exclus du coût de production. En revanche, les coûts de structures dédiés sont inclus.

Pour des raisons pratiques, si elles donnent des résultats proches du coût, l'entité peut décider d'utiliser, dans le cadre d'activités particulières, deux méthodes alternatives de détermination des coûts : soit sur la base des coûts standards, soit sur la base du prix de détail.

– Évaluation sur la base des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

– Évaluation sur la base du prix de détail

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage de marge brute utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque catégorie d'articles est le cas échéant appliqué. Les frais de commercialisation correspondent aux coûts directement attribuables à la vente (comme, par exemple, les commissions sur vente).

✓ COÛT D'UN EN-COURS DE PRESTATION DE SERVICES :

Dans la mesure où l'entité a un en-cours de prestation de service, elle l'évalue à son coût de production. Ces coûts se composent essentiellement des frais de personnel directement encourus pour fournir le service et des frais généraux attribuables à la production du service.

Les frais généraux non attribuables à la production du service et les coûts relatifs aux ventes ne sont pas inclus dans l'encours de prestation de services mais sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont encourus.

✓ VALEUR VÉNALE :

La valeur vénale des stocks correspond au montant qui pourrait être obtenu de leur vente lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché.

✓ MÉTHODES DE DÉTERMINATION DU COÛT DES ÉLÉMENTS STOCKÉS

Ces méthodes permettent d'identifier le coût des éléments qui sortent des stocks quand ils sont utilisés, vendus ou échangés, ainsi que la valeur des stocks restant inscrits à l'actif. À cette fin, le coût des stocks est déterminé différemment selon que les éléments du stock sont considérés comme non fongibles (identifiables) ou fongibles (interchangeables).

– Éléments non fongibles

Les éléments non fongibles (ou identifiables) sont les articles ou catégories individualisables qui ne sont pas interchangeables, ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Leur coût en stocks est déterminé article par article ou catégorie par catégorie, à leur coût réel.

– Éléments fongibles

Les éléments fongibles (ou interchangeables) sont les éléments qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin.

Le coût en stocks des éléments fongibles est déterminé en utilisant la méthode de coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré – premier sorti.

La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'entité doit impérativement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

• **Évaluation à la clôture**

✓ COMPTABILISATION DE LA VARIATION DES STOCKS

Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de la période au cours de laquelle les produits correspondants sont comptabilisés.

Les soldes des comptes de variation des stocks représentent la variation globale de la valeur, hors dépréciation éventuelle, des stocks entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes de ces comptes peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le compte de résultat en moins ou en plus des achats de marchandises et des approvisionnements d'une part, et de la production stockée d'autre part.

✓ DÉPRÉCIATION DES STOCKS

Les stocks sont dépréciés en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie des stocks afin de traduire la perte de potentiel de services pour l'entité.

Les conditions de dépréciations doivent être appréciées à chaque clôture d'exercice.

– Biens et en-cours de production de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché

À la date de clôture, pour les biens et en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché, le coût d'entrée et la valeur d'inventaire (*ie*, la valeur actuelle) sont comparés et la plus faible des deux valeurs est retenue.

La valeur d'inventaire correspond à la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. Toutefois, elle ne devrait correspondre qu'à une seule valeur (soit la valeur vénale, soit la valeur d'usage) selon la destination du stock :

- la valeur vénale si le stock est destiné à être vendu en l'état. C'est le montant qui pourrait être obtenu à la date de clôture de la vente des produits finis ou des marchandises revendues en l'état ;

- la valeur d'usage si le stock doit entrer dans un processus de production. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus (dans le cas des stocks, les flux nets de trésorerie futurs devraient tenir compte non seulement du prix de vente estimé de ces stocks, mais également des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution).

Les stocks, y compris les en-cours, sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie, l'unité d'inventaire étant la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Dans le cas où la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée et donne lieu à comptabilisation d'une charge de l'exercice, selon les conditions normales de dépréciation des actifs.

Les dépréciations devenues sans objet au cours de l'exercice font l'objet d'une reprise au compte de résultat.

– Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique

Les stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique ou utilisés dans le cadre des activités de l'entité demeurent évalués à leur coût d'entrée.

En cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock, une dépréciation est constatée.

– Stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme

À la date de clôture de l'exercice, le coût d'entrée est toujours retenu pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Le coût d'entrée est également retenu pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

– Difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production

Les situations où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production doivent demeurer exceptionnelles.

Dans ce cas, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens.

Si cette méthode n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur vénale à la date de clôture de l'exercice.

Si ces méthodes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l'entité, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1. PRESENTATION DES COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

Les comptes de stocks⁹¹ comprennent :

- **compte 31 « Matières premières (et fournitures) »**
 - . compte 311 « Matières premières et fournitures autres que terrains », dont les quotas d'émission de gaz à effet de serre, matières consommables (et fournitures)
 - . compte 312 « Terrains à aménager »
- **compte 32 « Autres approvisionnements »**⁹²
 - . compte 321 « Matières consommables »
 - . compte 322 « Fournitures consommables »
 - . compte 323 « Fournitures de voirie »
 - . compte 324 « Alimentation »
 - . compte 326 « produits pharmaceutiques »
 - . compte 328 « autres achats stockés et autres approvisionnements »
 - compte 33 « En-cours de productions de biens »
 - . compte 331 « Produits en cours »
 - . compte 335 « Travaux en cours »
- **compte 34 « En-cours de production de services »**
- **compte 35 « Stocks de produits »**
 - . compte 351 « Produits intermédiaires »
 - . compte 355 « Produits finis »
 - . compte 358 « Produits résiduels »
- **compte 37 « Stocks de marchandises et terrains nus »**⁹³

Les comptes de classe 3 sont mouvementés par le comptable en contrepartie des comptes de variation des stocks appropriés (cf. commentaires des comptes 603 « Variation des stocks (approvisionnement et marchandises) » et 713 « Variation des stocks (en-cours de production, produits) »).

- **compte 39 « Dépréciation des stocks et en cours »**
 - . compte 391 « Dépréciations des matières premières (et fournitures) »
 - . compte 392 « Dépréciations des autres approvisionnements (non budgétaire) »
 - . compte 393 « Dépréciations des en-cours de production de biens »
 - . compte 394 « Dépréciations des en-cours de production de services »
 - . compte 395 « Dépréciations des stocks de produits »
 - . compte 397 « Dépréciation des stocks de marchandises (non budgétaire) »

Une perte de valeur éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges.

Le compte 39 est crédité par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » lors de la constatation de la dépréciation.

⁹¹Présentation des comptes à trois chiffres.

⁹²Le compte 32 « Autres approvisionnement » n'est pas un compte budgétaire.

⁹³Le compte 37 « Stocks de marchandises et de terrains nus » n'est pas un compte budgétaire.

Le compte 39 est débité par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » lorsque la dépréciation constatée devient pour tout ou partie sans objet.

2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS

Dès lors que les opérations de stocks sont des opérations comptables budgétaires, elles participent à l'équilibre de la section d'investissement ; elles donnent lieu à l'émission de titres et de mandats par l'ordonnateur, tant sur les comptes de stocks (classe 3) que sur les comptes de variation de stocks (comptes 603, 713).

Stocks destinés à la vente

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

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

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

Stocks destinés à la consommation

Seuls les achats et les comptes de variation de stocks sont budgétaires ; les comptes 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises et de terrains nus » sont mouvementés au vu d'un mandat ou d'un titre émis par l'ordonnateur.

La comptabilisation de stocks est en principe tenue selon l'inventaire intermittent. Toutefois, le système de l'inventaire permanent peut être utilisé par les entités qui le souhaitent.

Enfin, un système simplifié d'inventaire permanent peut être utilisé pour les stocks de terrains et de biens immobiliers destinés à la revente.

2.1 LE FONCTIONNEMENT GÉNÉRAL DES COMPTES DE STOCKS SELON LES DIFFÉRENTS TYPES D'INVENTAIRE

2.1.1 SYSTÈME DE L'INVENTAIRE INTERMITTENT

Dans le système de l'inventaire intermittent, les comptes de la classe 3 ne sont pas mouvementés en cours d'exercice. Tous les achats sont considérés comme des charges de la section de fonctionnement et sont opérés sur les comptes 601, 602 et 607 appropriés. Les ventes sont enregistrées sur les comptes 70 appropriés.

En fin d'exercice, le stock initial est annulé : les comptes 31, 32 et 37 sont crédités du montant du stock initial par le débit respectivement des comptes 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises ».

De même, les comptes 33, 34 et 35 sont crédités du montant du stock initial par le débit du compte 7133 « Variation des en-cours de production de biens », 7134 « Variation des en-cours de production de services » et 7135 « Variation des stocks de produits ».

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

- les comptes 31, 32 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 ;

- les comptes 33, 34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°23, 25 et 26]

2.1.2 SYSTÈME DE L'INVENTAIRE PERMANENT

Dans le système de l'inventaire permanent, les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent, mais en même temps, les comptes de stocks fonctionnent de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants. Ainsi, les comptes de stocks sont mouvementés tout au long de l'année en fonction des entrées et des sorties de stocks.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°24]

2.2 DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES AUX STOCKS DE TERRAINS ET DE BIENS IMMOBILIERS (LOTISSEMENTS)

Les entités publiques locales sont amenées à effectuer des opérations de viabilisation de terrains qui leur appartiennent ou qu'elles acquièrent à cet effet.

Ces biens, destinés à la vente, ne doivent pas être intégrés dans le patrimoine immobilier de l'entité.

Aussi, les opérations correspondantes sont-elles décrites dans une comptabilité de stocks spécifique tenue selon le système de l'inventaire intermittent ou d'un inventaire permanent simplifié.

L'obligation de tenir une comptabilité de stocks pour ces opérations est applicable à l'ensemble des entités.

2.2.1 PRODUCTION DES LOTISSEMENTS

Système de l'inventaire intermittent :

En cours d'exercice, les dépenses afférentes à l'opération d'aménagement font l'objet de mandats émis aux comptes de charges par nature concernés : comptes 6015 pour le terrain, 6045 pour les études, 605 pour les travaux de voirie et réseaux divers (V.R.D.), 608 pour les frais annexes (assurance, affichage, etc.) et 6611 pour les intérêts de l'emprunt éventuellement contracté pour financer l'opération.

En fin d'exercice, le montant des charges d'intérêts porté en cours d'année au compte 6611 et incorporé au coût de production est porté au débit du compte 608 par le compte 796 « Transferts de charges financières » ; les éléments constitutifs du coût de production sont portés aux comptes de stocks appropriés ; le compte 335 « Travaux en cours » est alors débité par le crédit du compte 7133 « Variation des en-cours de production de biens » du montant des lotissements en cours d'aménagement.

Lorsqu'à la fin de l'exercice durant lequel le terrain a été acquis, les travaux n'ont pas débuté, le compte 315 « Terrains à aménager » est débité par le crédit du compte 60315 « Variations des stocks de terrains à aménager ».

Pendant la durée des travaux, le compte 33 est, en fin d'exercice, crédité par le débit du compte 7133 du montant du stock initial et débité par le crédit du compte 7133 du montant du stock final.

Lors de l'achèvement des travaux, le compte 335 est crédité par le débit du compte 7133 (annulation du montant des en-cours) et le compte 3555 « Terrains aménagés » est débité par le

crédit du compte 71355 « Variation des stocks de terrains aménagés » du montant des lotissements.

Parallèlement, les ventes sont constatées au crédit du compte 7015 « Ventes de terrains aménagés » par le débit du compte 412 « Acquéreurs de terrains aménagés stockés ».

Périodiquement et au plus tard en fin d'exercice, le compte 3555 « Terrains aménagés » est crédité par le débit du compte 71355 « Variation des stocks de terrains aménagés » des terrains vendus.

Ces dernières opérations sont des **opérations d'ordre budgétaires** donnant lieu à émission de titres et de mandats.

Système de l'inventaire permanent simplifié

Un système d'inventaire permanent simplifié peut également être utilisé ; dans ce cas, les acquisitions sont directement enregistrées au compte 315 « Terrains à aménager » et aux subdivisions intéressées du compte 335 « Travaux en cours », par le crédit du compte de tiers concerné.

Périodiquement et au moins une fois l'an, en fin d'exercice, les comptes de charges : 6015 « Terrains à aménager », 6045 « Achats d'études et de prestations de services – terrains à aménager », 605 « Travaux », 608 « Frais accessoires sur terrains en cours d'aménagement » sont débités par le crédit du compte 7133 « Variation des en-cours de production de biens ».

À l'achèvement des travaux, le compte 335 est crédité par le débit du compte 7133 (annulation du montant des en-cours) et le compte 3555 « Terrains aménagés » est débité par le crédit du compte 7135 « Variation de stocks de terrains aménagés ».

Parallèlement, les ventes sont constatées au crédit du compte 7015 « Ventes de terrains aménagés », par le crédit du compte 412 « Acquéreurs de terrains aménagés ».

Périodiquement et au plus tard en fin d'exercice, le compte 3555 « Terrains aménagés » est crédité par le débit du compte 71355 « Variation des stocks de terrains aménagés ».

2.2.2 TRANSFERTS ENTRE LE BUDGET PRINCIPAL ET LE BUDGET ANNEXE

Lorsque le terrain à aménager figure à l'actif immobilisé de l'entité, l'affectation de ce terrain à l'opération d'aménagement s'analyse comme une cession à titre onéreux du budget principal au budget annexe, pour un montant égal à la valeur vénale du terrain.

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

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

Lors de la prise en charge de ce mandat, le comptable débite le compte porté par ce mandat par un crédit du compte de liaison (compte 45).

Les avances éventuelles du budget principal au budget annexe sont comptabilisées au compte 2763 (budget principal) et au compte 1687 dans le budget annexe.

Les subventions et participations versées en vue d'une diminution du prix de vente des lots sont enregistrées au compte 757 « Subventions ».

2.3 DEPRECIATION DES STOCKS ET EN-COURS (COMPTE 39)

Une dépréciation donne lieu à comptabilisation d'une charge sur l'exercice N dans le cas où la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée. Pour les exercices ultérieurs, cette dépréciation est ajustée.

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » du montant de la dépréciation initiale et des dotations complémentaires affectant les stocks et en-cours.

Elles sont débitées par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » du montant des dépréciations(ou de leur quote-part) devenues sans objet.

À l'exception des comptes 392 et 397 qui ne sont pas budgétaires, les comptes 39 sont :

- soit des comptes non budgétaires (régime de droit commun) ;
- soit des comptes budgétaires(régime dérogatoire pour les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés, la Ville de Paris).

Les départements, les régions, la collectivité de Corse, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et leurs services à caractère administratif rattachés doivent exclusivement appliquer le régime de droit commun. Par conséquent, pour ces entités, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont des opérations semi-budgétaires (comptes 68 et 78 budgétaires ; compte 39 non budgétaire).

Seuls les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés et la Ville de Paris ont la possibilité réglementaire⁹⁴, sur décision de l'assemblée délibérante, d'opter pour le régime dérogatoire avec des dépréciations budgétaires. Dans ce cas, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont des opérations d'ordre budgétaires (compte 68, 78 et 39 budgétaires).

Comptablement, les dépréciations sont retracées au compte 39 :

- à la subdivision à terminaison 1 si les dépréciations sont semi-budgétaires ;
- à la subdivision à terminaison 2 si les dépréciations sont budgétaires.

⁹⁴ En vertu de l'article L. 5217-10 du CGCT renvoyant aux dispositions des articles L. 2331-8 et R. 2321-3 du CGCT (articles L. 3662-9 et D. 3662-1 du CGCT pour la métropole de Lyon).

TITRE 5 – CLASSE 4 : LES COMPTES DE TIERS

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1. GÉNÉRALITÉS

Les comptes de la classe 4 regroupent les comptes de tiers. Ce sont des comptes de bilan qui retracent les dettes non financières et les créances de l'actif circulant d'une entité. Par extension, ils permettent l'enregistrement des écritures de régularisation de charges et de produits.

Lorsque leur solde est débiteur, ils apparaissent à l'actif du bilan. Il s'agit des créances de l'actif circulant (dont les charges constatées d'avance), de certains comptes de régularisation et des écarts de conversion actif.

Lorsque leur solde est créditeur, ils apparaissent au passif du bilan. Il s'agit des dettes non financières (dont les produits constatés d'avance), de certains comptes de régularisation et des écarts de conversion passif.

2. LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

2.1 DÉFINITION

Les créances de l'actif circulant répondent à la définition générale d'un actif. Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire une ressource contrôlée dont il attend des avantages économiques futurs.

Entrent dans cette catégorie :

- les créances que l'entité détient envers des tiers ;
- les charges constatées d'avance qui sont des actifs correspondant soit à des achats de biens et/ou de services dont la fourniture et/ou la prestation interviendra ultérieurement, soit à des achats de biens et/ou de services dont l'utilisation effective interviendra ultérieurement (c'est-à-dire au cours des exercices suivants) ;
- les produits à recevoir qui sont des produits acquis par l'entité mais dont les montants, non définitivement arrêtés, n'ont pas encore été inscrits aux comptes de tiers débiteurs associés.

2.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

La comptabilisation d'une créance de l'actif circulant répond aux conditions générales de comptabilisation d'un actif, à savoir :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- la créance est identifiable ;
- son coût, ou sa valeur, peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Elle intervient à la date à laquelle les droits que la créance génère sont obtenus.

Cas particulier des charges constatées d'avance et des produits à recevoir :

Conformément au principe d'indépendance des exercices, l'entité doit comptabiliser à la clôture des comptes :

- un produit à recevoir lorsque le produit est certain dans son principe et que son montant peut être estimé de manière fiable ;
- une charge constatée d'avance dès lors que l'entité a enregistré une charge au cours de l'exercice qui toutefois se rattache à un exercice suivant.

Par mesure de simplification, les communes et groupements à fiscalité propre dont la population totale est inférieure à 3 500 habitants n'ont pas l'obligation de procéder au rattachement de leurs charges et produits.

• Évaluation :

• Évaluation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les créances de l'actif circulant sont inscrites à leur coût dans les comptes de l'entité.

Pour les créances émises par l'entité, ce coût correspond au montant dû à l'entité par le tiers.

Pour les créances acquises par l'entité, ce coût correspond au prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.

• Évaluation à la clôture

À la date de clôture de l'exercice, chaque créance fait l'objet d'un test de dépréciation. La valeur d'inventaire de ces créances correspond au montant probable du recouvrement.

Les dépréciations sont ajustées chaque année (à l'occasion des opérations d'inventaire), par dotation complémentaire ou par reprise totale ou partielle.

Les produits à recevoir sont évalués pour le montant correspondant à la meilleure estimation d'entrée de ressources.

Les charges constatées d'avances sont évaluées pour le montant des charges comptabilisées au cours de l'exercice dont la fourniture ou la prestation doit intervenir sur un exercice ultérieur.

3. LES DETTES NON FINANCIÈRES

◦ 3.1 DÉFINITION

Les dettes non financières sont des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précises.

Entrent dans cette catégorie :

- les dettes de l'entité à l'égard de tiers, nées à l'occasion d'opérations non financières ;
- les produits constatés d'avance qui sont des passifs correspondant aux prestations de services restant à réaliser et/ou de biens restant à livrer après la date de clôture des comptes ;
- les charges à payer qui sont des charges dues par l'entité mais dont les montants non définitivement arrêtés, n'ont pas encore été inscrits aux comptes de tiers créanciers associés.

◦ 3.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Une dette **non** financière doit être comptabilisée dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'entité vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Cas particulier des produits constatés d'avance et des charges à payer :

Conformément au principe d'indépendance des exercices, l'entité doit comptabiliser à la date de clôture des comptes :

- une charge à payer lorsque la charge est certaine dans son principe et que son montant peut être estimé de manière fiable ;
- un produit constaté d'avance dès lors que l'entité a enregistré un produit au cours de l'exercice qui toutefois se rattache à un exercice suivant.

Par mesure de simplification, les communes et les groupements à fiscalité propre dont la population totale est inférieure à 3 500 habitants n'ont pas l'obligation de procéder au rattachement de leurs charges et produits.

• Évaluation

• Évaluation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les dettes non financières sont évaluées à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaie étrangères sont enregistrées au cours de change du jour de l'opération.

• Évaluation à la clôture

À la date de clôture de l'exercice, les dettes non financières en monnaie étrangères sont converties en euros sur la base du dernier cours de change.

Les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires :

- à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente ;
- au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. En revanche, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour perte de change.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2 : LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

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

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

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

1. COMPTE 40 – FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

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

Compte 401 – Fournisseurs

Compte 4011 – Fournisseurs

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

- des comptes concernés de la classe 6 (montant TTC ou montant HT si activité assujettie à la TVA) ;
- le cas échéant, du compte 44566 « TVA sur autres biens et services ».

Le compte 4011 est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors des règlements effectués aux fournisseurs ou du compte 451 pour les budgets annexes rattachés) ;
- du compte 4017 « Fournisseurs – Oppositions, retenues de garanties et pénalités de retard d'exécution des marchés » pour les retenues de garanties opérées et oppositions exécutées ainsi que des pénalités de retard ;
- du compte 403 « Fournisseurs – Effets à payer (L.C.R.) » lors de l'acceptation d'une lettre-change relevé (L.C.R.) ;
- le cas échéant, du compte 4091 « Fournisseurs – Avances versées sur commandes » (cf. commentaire du compte 4091) ;
- du compte 4097 « Fournisseurs – Avoirs » dans le cadre d'une compensation réalisée par le comptable ;
- d'un compte de la classe 6, et le cas échéant du compte 44566 « TVA sur autres biens et services », pour le montant des mandats émis au cours de l'exercice, annulés par l'ordonnateur et non réglés par le comptable⁹⁵ ;
- du compte 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale », pour le montant des mandats non réglés émis au cours d'exercices antérieurs et annulés ainsi que pour le montant des dettes atteintes par la déchéance quadriennale⁹⁶.

⁹⁵L'annulation d'un mandat (de l'exercice) déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721.

⁹⁶L'annulation d'un mandat (d'un exercice antérieur) déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721.

Compte 4017 – Fournisseurs – Oppositions, retenues de garantie et pénalités de retard d'exécution des marchés

Compte 40171 – Fournisseurs – Retenues de garanties

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

Compte 40172 – Fournisseurs – Cessions, oppositions

Le compte 40172 enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

Compte 40173 – Fournisseurs – Pénalités de retard d'exécution des marchés

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

Compte 402 – Bénéficiaires de l'aide sociales

Le compte 402 est utilisé lorsque les règlements sont effectués avec mandatement préalable.

Compte 4021 – Bénéficiaires de l'aide sociale

Le compte 4021 est crédité du montant des allocations versées par le débit des comptes concernés de la classe 6.

Le compte 4021 est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors des règlements effectués aux bénéficiaires de l'aide sociale ;
- d'un compte de la classe 6 pour le montant des mandats émis au cours de l'exercice, annulés par l'ordonnateur et non réglés⁹⁷ ;
- du compte 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale » pour le montant des mandats émis au cours d'exercices antérieurs non réglés et annulés ainsi que pour le montant des dettes atteintes par la déchéance quadriennale⁹⁸.

Compte 4027 – Bénéficiaires de l'aide sociale – Cessions

Le compte 4027 enregistre les cessions de créances dont le comptable assignataire est régulièrement informé.

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

Le compte 403 est crédité lors de l'acceptation de la lettre-change relevé par le débit du compte 4011 « Fournisseurs ».

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

Compte 404 – Fournisseurs d'immobilisations

Compte 4041 – Fournisseurs d'immobilisations

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

Le compte 4041 est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors des règlements effectués aux fournisseurs d'immobilisations (ou du compte 451 pour les budgets annexes rattachés) ;
- du compte 405 « Fournisseurs d'immobilisations – Lettre-change relevé » ;
- du compte d'immobilisation concerné, et le cas échéant du compte 44562 « TVA sur immobilisations », en cas d'annulation d'un mandat non réglé (émis au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs) ou lorsqu'un mandat est atteint par la déchéance quadriennale⁹⁹ ;

⁹⁷L'annulation d'un mandat (de l'exercice) déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721.

⁹⁸L'annulation d'un mandat (d'un exercice antérieur) déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721.

⁹⁹L'annulation d'un mandat (de l'exercice) déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721.

– du compte 4047 « Fournisseurs – Oppositions, retenues de garanties et pénalités de retard d'exécution des marchés » pour les retenues de garanties opérées et oppositions exécutées ainsi que des pénalités de retard.

Compte 4047 – Fournisseurs – Oppositions, retenues de garantie et pénalités de retard d'exécution des marchés

Compte 40471 – Fournisseurs d'immobilisations – Retenues de garanties

Le compte 40471 est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit du compte au Trésor, lors de la libération de la retenue de garantie.

Compte 40472 – Fournisseurs d'immobilisations – Cessions, oppositions

Le compte 40472 enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

Compte 40473 – Fournisseurs d'immobilisations – Pénalités de retard d'exécution des marchés

Le compte 40473 enregistre les pénalités de retard dans l'exécution des marchés ou des contrats de partenariat.

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

Ce n'est que lorsque ces indemnités seront définitivement dues à l'entité que cette dernière pourra émettre un titre au compte 755 « Débits et pénalités perçues ».

Dans le cas contraire, elles sont versées au fournisseur.

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

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

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

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

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

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

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

Pour ce qui concerne les contrats de partenariat, en application de l'article 11-d de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 et de l'article L. 1414-12 du CGCT, et selon les termes du contrat, les modalités de comptabilisation précitées trouvent également à s'appliquer sauf lorsqu'une partie de la créance représentant une fraction du coût de l'investissement est cédée en application de l'article L. 313-29-1 du code monétaire et financier (dite part « irrévocable »).

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

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

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

Compte 407 – Différences de conversion – Fournisseurs

Compte 4071 – Différences de conversion – Fournisseurs

Compte 4074 – Différence de conversion – Fournisseurs d'immobilisations

Le compte 407 enregistre les variations des dettes envers les fournisseurs, libellées en monnaie étrangère, à la date de **clôture** des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Lorsque l'application du taux de conversion diminue la dette fournisseur, le compte 407 (4071 pour les achats ou prestations de services et 4074 pour les acquisitions d'immobilisations) est débité par le crédit du compte 47722 « Différences de conversion Passif – Diminution d'autres dettes » (gain latent).

En revanche, lorsque l'application du taux de conversion augmente la dette fournisseur, le compte 407 (4071 pour les achats ou prestations de services et 4074 pour les acquisitions d'immobilisations) est crédité par le débit du compte 47622 « Différences de conversion Actif – Augmentation d'autres dettes » (perte latente).

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

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

Compte 408 – Fournisseurs – Factures non parvenues

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

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

Compte 409 – Fournisseurs débiteurs

Compte 4091 – Fournisseurs – Avances versées sur commandes

Le compte 4091 enregistre les avances sur charges, liées directement à l'existence future d'une prestation ou d'une livraison.

Il est débité, lors du paiement d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit du compte du Trésor, au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur auquel sont jointes les pièces générales (premier paiement) et les pièces particulières (avances) prévues à la rubrique « Marchés publics » du décret portant établissement de la liste des pièces justificatives (art. D. 1617-19 à 21 du CGCT).

Lors de la régularisation de l'avance, le compte 4091 est crédité soit par le débit du compte 4011 « Fournisseurs », soit directement par le débit du compte 6 concerné.

Compte 4092 – Avances aux établissements sociaux et médico-sociaux

Le compte 4092 « Avances aux établissements sociaux et médico-sociaux » enregistre les avances que les organismes habilités au titre de l'action éducative en milieu ouvert et de la protection de l'enfance peuvent recevoir, selon les règles fixées par l'article 7 de l'arrêté interministériel Santé-Finances du 12 mai 1960 (JO du 25 mai 1960). Les avances sont versées en début d'année, sur la base des trois quarts des sommes qui ont été remboursées à ces organismes durant le troisième trimestre de l'exercice écoulé.

Le compte 4092 est débité, lors du paiement de ces avances, par le crédit du compte au Trésor. Il est également débité des règlements ultérieurs aux organismes. L'avance est récupérée sur le montant des règlements à effectuer au titre des facturations du quatrième trimestre.

Le compte 4092 est crédité du montant des créances des organismes par débit aux comptes budgétaires intéressés ainsi que des éventuels remboursements d'excédent d'avances.

Compte 4093 – Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours

Le compte 4093 permet notamment, dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L. 1611-7 du CGCT, la comptabilisation dans les comptes de l'entité, agissant en tant que mandant :

- des avances de fonds versées au mandataire pour l'exécution des dépenses réalisées pour le compte de l'entité ;
- des remboursements de débours lorsque la convention prévoit que le mandataire fait l'avance de la trésorerie nécessaire aux opérations déléguées par l'entité ;
- des dépenses déléguées au mandataire, au vu des pièces justificatives produites par ce dernier à l'occasion d'une reddition comptable.

Le compte 4093 est débité :

- par le crédit du compte au Trésor lors du versement de l'avance ou du remboursement de débours, lorsque la convention de mandat prévoit l'avance des fonds nécessaires aux dépenses, cette écriture est constatée au vu d'un ordre de paiement émis par l'ordonnateur ;
- par le crédit du compte 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers » lorsque, dans le cas d'une convention prévoyant une avance de fonds au mandataire, l'avance mise à disposition par l'entité s'avère insuffisante pour couvrir les dépenses déléguées (voir commentaire du compte 5428).

Le compte 4093 est crédité :

- par le débit des comptes de charges ou d'immobilisations lors de la prise en charge des dépenses déléguées dans la comptabilité de l'entité ;
- par le débit du compte 65888 « Autres charges diverses de gestion courante – Autres » pour les dépenses irrégulièrement effectuées par le mandataire dont l'intégration est refusée par l'entité.

L'instruction du 9 février 2017 relative aux mandats passés par les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements destinés à l'exécution de certaines de leurs recettes et de leurs dépenses présente les écritures comptables.

Compte 4097 – Fournisseurs – Avoirs

Compte 40971 – Fournisseurs – Avoirs – Amiable

Compte 40976 – Fournisseurs – Avoirs – Contentieux

Le compte 4097 distingue les avoirs en phase contentieuse des autres avoirs (compte à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 6 pour la phase contentieuse).

Il est débité, à la clôture de la période comptable, du montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs ».

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

Compte 4098 – Rabais, remises, ristournes à obtenir et avoirs non encore reçus

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

Au cours de l'exercice suivant, le compte 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus », est crédité par le débit des comptes de classe 6 crédités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. Cette écriture de contre-passation de l'écriture de

rattachement est opérée, à la réouverture des comptes, au vu d'un titre d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

2. COMPTE 41 – REDEVABLES ET COMPTES RATTACHÉS

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

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

Compte 411 – Redevables

Le compte 411 distingue :

- au compte 4111 « Redevables – Amiable » : les créances en phase amiable de recouvrement ;
- au compte 4116 « Redevables – Contentieux » : celles pour lesquelles une procédure contentieuse est engagée.

Compte 4111 – Redevables – Amiable

Le compte 4111 est débité du montant T.T.C. des facturations par le crédit :

- d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 ;
- le cas échéant, du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés » pour le montant des frais de poursuite dus à l'État par le débiteur ;
- le cas échéant, du compte 44571 « TVA collectée ».

Il est crédité par le débit :

- du compte au Trésor lors des encaissements en phase amiable du recouvrement (ou du compte 451 pour les budgets annexes rattachés) ;
- d'une des subdivisions des comptes de la classe 7, et le cas échéant du compte 44571 « TVA collectée », pour le montant des titres émis au cours de l'exercice N, annulés au cours de ce même exercice et non encaissés¹⁰⁰ ;
- du compte 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) », et le cas échéant du compte 44571 « TVA collectée », pour le montant des titres émis au cours d'exercices antérieurs non recouverts et annulés ;
- du compte 4161 « Créances douteuses » des créances impayées pour lesquelles apparaît un risque de non recouvrement ;
- du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » lorsque le juge des comptes a infirmé une décision de l'assemblée délibérante refusant l'admission en non valeur ;
- du compte 4116 « Redevables – Contentieux » lors du passage de la créance en phase contentieuse ;
- d'une des subdivisions du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Compte 4116 – Redevables – Contentieux

Le compte 4116 est débité lors du passage au contentieux d'une créance initialement constatée au débit du compte 4111. Le basculement au contentieux est effectué dans Hélios lors du passage de l'automate des poursuites ou lors de la saisie d'une action individuelle manuelle pour :

- la mise en demeure à personnes publiques (uniquement pour les plans de recouvrement « État et EPN » et « CEPL et EPS ») ;
- la procédure de saisie extérieure ;
- les saisies (saisies attributions CAF, saisies rémunérations, saisies ventes) ;

¹⁰⁰ L'annulation d'un titre (de l'exercice) déjà encaissé génère une écriture au débit d'une subdivision du compte 47141.

– les oppositions à tiers détenteurs (OTD).

Il est également débité des éventuels frais de poursuite constatés au crédit du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés ».

Il est crédité par le débit :

– du compte au Trésor lors des encaissements en phase contentieuse (ou du compte 451 pour les budgets annexes rattachés);

– d'un des comptes de « Recettes à classer ou à régulariser » concernés ;

– d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 ou du compte 673, et le cas échéant du compte 44571 « TVA collectée », pour le montant des titres émis au cours de l'exercice N, annulés au cours de ce même exercice et non encaissés¹⁰¹ ;

– d'une des subdivisions du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Compte 412 – Acquéreurs de terrains aménagés stockés

Compte 4121 – Acquéreurs de terrains aménagés stockés – Amiable

Compte 4126 – Acquéreurs de terrains aménagés stockés – Contentieux

Le compte 412 (à terminaison 1 pour la phase amiable et terminaison 6 pour la phase contentieuse) est débité du montant des ventes de terrains aménagés par le crédit du compte 7015 « Ventes de terrains aménagés ».

Il est crédité par le débit :

– du compte au Trésor (ou d'un compte de liaison d'un budget annexe) des encaissements constatés ;

– du compte 4193 « Acquéreurs de terrains aménagés » du montant des avances et acomptes reçus des acquéreurs.

Compte 414 – Locataires-acquéreurs et locataires-acquéreurs

Compte 4141 – Locataires-acquéreurs et locataires – Amiable

Compte 4146 – Locataires-acquéreurs et locataires – Contentieux

Le compte 414 distingue les créances en phase contentieuse des autres créances (compte à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 6 pour la phase contentieuse).

Le compte 4141 est débité par le crédit :

– du compte 1676 « Dettes envers locataires-acquéreurs », de la part de la redevance représentant un acompte sur le prix de vente des immobilisations cédées par voie de location-vente ;

– du compte 752 « Revenus des immeubles » du montant des loyers au titre d'une location simple ou d'un crédit-bail immobilier avant que l'option soit levée.

Le compte 4141 est crédité par le débit :

– du compte au Trésor lors des encaissements (ou du compte 451 pour les budgets annexes rattachés) ;

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

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

– du compte 4193 « Acquéreurs de terrains aménagés » pour le montant des acomptes perçus (vente) ;

¹⁰¹ L'annulation d'un titre (de l'exercice) déjà encaissé génère une écriture au débit d'une subdivision du compte 47141.

- d'une des subdivisions du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » pour le montant des créances émises au cours de l'exercice N et admises en non-valeur au cours de ce même exercice ou pour le montant des créances éteintes ;
- du compte 4146 « Locataires-acquéreurs et locataires – Contentieux » lors du premier acte de poursuite entraînant le basculement de la créance en phase contentieuse. Le compte 4146 sera débité des éventuels frais de poursuite constatés au crédit du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés ».

Compte 415 – Traités de coupe de bois (régime forestier)

Compte 4151 – Traités de coupe de bois – Amiable

Compte 4156 – Traités de coupe de bois – Contentieux

Le compte 415 distingue les créances en phase contentieuse des autres créances (compte à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 6 pour la phase contentieuse).

Il est débité par le crédit du compte 7022 « Coupes de bois »¹⁰² du montant des traités reçus. À l'échéance, le compte 415 est crédité par le compte au Trésor.

Compte 416 – Clients – Créances douteuses et irrécouvrables

Compte 4161 – Créances douteuses

Le compte 4161 « Créances douteuses » est débité lors du passage en recouvrement forcé d'une créance initialement constatée au débit des comptes 411, 412, 414, 415.

Le passage de la phase amiable à la phase de recouvrement forcé entraîne le transfert du reste à recouvrer du compte 411 (ou 412, 414, 415) au compte 4161.

Le passage de la phase amiable à la phase de recouvrement forcé est différent selon la nature du débiteur : personne physique (acte de saisie ou saisie à tiers détenteur (SATD), situation de surendettement etc.), personne morale de droit public (lettre de mise en demeure à l'encontre du débiteur public), personne morale de droit privé (procédure de sauvegarde, redressement judiciaire, liquidation judiciaire, acte de saisie, etc.).

Par ailleurs, l'entité publique locale constate une dépréciation des comptes de tiers avant la fin de l'exercice, pour un montant approprié.

Les créances douteuses sont maintenues au compte 4161 jusqu'à leur encaissement ou la constatation de leur irrécouvrabilité résultant d'une décision d'admission en non-valeur. Dans ce cas, le compte 4161 est soldé par le débit des subdivisions du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

• *Technique budgétaire et comptable*

Admission en non-valeur par l'instance délibérante d'une créance provisionnée à 80 % de son montant et mise en cause du comptable par la Chambre régionale des comptes (CRC) bien que l'admission en non-valeur ait été prononcée par l'instance délibérante.

Prise en charge du mandat d'admission en non valeur (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 6541 « Créances admises en non-valeur » pour le montant total de la créance¹⁰³
- Crédit 4161 « Créances douteuses »

Reprise de la provision (**opération semi-budgétaire ou opération d'ordre budgétaire selon le régime retenu par l'entité**) :

- Débit 491 « Dépréciations des comptes de redevables »

¹⁰²Dans les bois et forêts visés à l'article L 111-1 du code forestier.

¹⁰³Si la créance était soumise à la TVA, il convient de régulariser la TVA initialement collectée. Dès lors, l'opération se traduit dans l'application Hélios de la façon suivante : débit des comptes 6541 et 44566 par le crédit du compte 4161 puis, enregistrement d'une OD Cumul TVA : débit du compte 44571 par le crédit du compte 44566 (« débit moins »).

- Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » pour le montant provisionné (au cas d'espèce, 80 % du montant de la créance)

Mise en cause de la responsabilité du comptable par la CRC (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs »
- Crédit 75888 « Autres »

Compte 4162 – Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes

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

- *Technique budgétaire et comptable*

Rejet d'admission en non-valeur par l'instance délibérante d'une créance provisionnée à 80 % de son montant et quitus donné au comptable par la Chambre régionale des comptes (CRC).

Quitus donné par la CRC (**opération d'ordre non budgétaire**) :

- Débit 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes »
- Crédit 4161 « Créances douteuses »

L'instance délibérante revient sur sa décision et admet en non-valeur.

Prise en charge du mandat d'admission en non valeur (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 6541 « Créances admises en non-valeur » pour le montant total de la créance pour le montant total de la créance
- Crédit 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes »

Reprise de la provision (**opération semi-budgétaire ou opération d'ordre budgétaire selon le régime de l'entité**) :

- Débit 491 « Dépréciations des comptes de redevables »
- Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » pour le montant provisionné (au cas d'espèce, 80 % du montant de la créance)

Compte 417 – Différences de conversion – Redevables

Le compte 417 enregistre les variations des créances sur redevables libellées en monnaie étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

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

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

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

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

Compte 418 – Redevables – Produits non encore facturés

Compte 4181 – Redevables – Produits non encore facturés

Compte 4182 – Acquéreurs de terrains aménagés stockés – Produits non encore facturés

Le compte 418 est débité, à la clôture de l'exercice comptable, par le crédit des comptes concernés de la classe 7 (rattachement des produits à l'exercice) du montant des recettes de fonctionnement non mises en recouvrement et correspondant à des prestations effectuées avant la clôture des comptes pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies.

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

• *Technique budgétaire et comptable*

Loyer payable à terme échu, dû pour la période allant du 01/11/N au 31/01/N+1 = base 300, mais loyer indexé.

Exercice N :

Rattachement du produit¹⁰⁴ (**opération budgétaire réelle** ne donnant pas lieu à encaissement)

- Débit 418 « Redevables – Produits non encore facturés »
- Crédit 752 « Revenus des immeubles » (pour 300)

Exercice N+1 :

Contrepassation¹⁰⁵ (**opération budgétaire réelle** ne donnant pas lieu à décaissement) :

- Débit 752 « Revenus des immeubles » (pour 300)
- Crédit 418 « Redevables – Produits non encore facturés »

Hypothèse n°1 : loyer payé = 310

Prise en charge du titre à l'échéance (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 4141 « Locataires-acquéreurs et locataires – Amiable »
- Crédit 752 « Revenus des immeubles » (pour 310)

Hypothèse n°2 : loyer payé = 290

Prise en charge du titre à l'échéance (**opération budgétaire réelle**) :

- Débit 4141 « Locataires-acquéreurs et locataires – Amiable »
- Crédit 752 « Revenus des immeubles » (pour 290)

Régularisation compte 752 débiteur (**opérations budgétaires réelles**) :

- Débit 65888 « Autres charges diverses de gestion courante – Autres » (pour 10)
- Crédit 752 « Revenus des immeubles » (pour 10)

Compte 419 – Avances et acomptes reçus

Le compte 419 est crédité par le débit du compte au Trésor (ou d'un compte de liaison) du montant des avances et acomptes reçus.

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

¹⁰⁴ Au vu d'un titre global par compte budgétaire concerné, appuyé d'un état des recettes à rattacher.

¹⁰⁵ Au vu d'un titre d'annulation sur exercice courant.

Compte 4191 – Préfinancements initiaux – Fonds européens

Compte 41911 – Fonds social européens

Compte 41912 – FEDER

Compte 41918 – Autres

Le compte 4191 enregistre, dans le cadre de la gestion des fonds européens de la programmation 2014-2020 par l'entité, autorité de gestion, les préfinancements initiaux versées par la Commission européenne sur les différents programmes opérationnels. Il est à noter que [conformément à l'instruction interministérielle DGFIP-DGCL relative au traitement budgétaire et comptable des opérations relatives aux fonds européens en vigueur](#), ce compte est uniquement utilisé pour les entités ayant fait le choix d'un suivi non budgétaire de ces préfinancements pour l'ensemble de la programmation. À défaut, les préfinancements initiaux seront comptabilisés sur le compte d'avance 16877 « Budget communautaire et Fonds européens ».

Le compte 4191 est crédité par le débit du compte au Trésor à hauteur du préfinancement reçu.

Il est débité, lors de la clôture de l'opération financée :

- après l'émission du ou des titres de recettes relatifs aux fonds européens attribués pour cette opération, par le crédit du compte de tiers concerné (compte de prise en charge du titre) ;
- par le crédit du compte au Trésor, en cas de remboursement total ou partiel du préfinancement à la Commission européenne.

Compte 4192 – Préfinancements annuels – Fonds européens

Compte 41921 – Fonds social européen

Compte 41922 – FEDER

Compte 41928 – Autres

Le compte 4192 enregistre, dans le cadre de la gestion des Fonds européens de la programmation 2014-2020 par l'entité, autorité de gestion, les préfinancements annuels versées par la Commission européenne, à partir de l'exercice 2016. Il est à noter que ce compte est uniquement utilisé pour les entités ayant fait le choix d'un suivi non budgétaire de ces préfinancements pour l'ensemble de la programmation. À défaut, les préfinancements annuels seront comptabilisés directement sur les comptes relatifs aux fonds européens (1317, 1327, 1387 et 7477).

Le compte 4192 est crédité par le débit du compte au Trésor à hauteur du préfinancement reçu.

Il est débité, lors de l'approbation des comptes annuels « Fonds européens »:

- après l'émission du ou des titres de recettes relatifs aux fonds européens attribués pour cette opération, par le crédit du compte de tiers concerné (compte de prise en charge du titre) ;
- par le crédit du compte au Trésor, en cas de remboursement total ou partiel du préfinancement à la Commission européenne.

Compte 4193 – Acquéreurs de terrains aménagés

Le compte 4193 enregistre les avances et acomptes reçus sur la vente de terrains aménagés.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor (ou d'un compte de liaison s'agissant d'un budget annexe) du montant des avances et acomptes reçus.

Il est débité, après l'émission du titre de recettes, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 412 « Acquéreurs de terrains aménagés stockés » ou du compte 414 « Locataires – acquéreurs et locataires ».

Compte 4198 – Autres avances et acomptes reçus

Le compte 4198 est crédité par le débit du compte au Trésor (ou d'un compte de liaison) du montant des autres avances et acomptes reçus.

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

3. COMPTE 42 – PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

Compte 421 – Personnel – Rémunérations dues

Le compte 421 « Personnel – Rémunérations dues » est crédité des rémunérations nettes à payer au personnel par le débit des comptes 641 « Rémunérations du personnel » et éventuellement 648 « Autres charges de personnel ».

Il est débité par le crédit :

- du compte 427 « Personnel – Oppositions » du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;
- du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel ;
- du compte 425 « Personnel – Avances et acomptes ».

Compte 425 – Personnel – Avances et acomptes

Le compte 425 enregistre :

- les **avances et acomptes** sur rémunérations des personnels recrutés sous contrat de droit privé ;
- les **acomptes relatif aux rémunérations servies et mises en paiement de manière infra-mensuelle, dès lors que ce règlement correspond à un service fait de la part de l'agent concerné ;**
- et les avances sur frais de déplacement de l'ensemble du personnel.

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

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

Compte 427 – Personnel – Oppositions

Le compte 427 est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel, par le débit du compte 421. Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit du compte au Trésor.

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

Compte 4282 – Dettes provisionnées sur congés à payer

Compte 4286 – Autres charges à payer

Compte 4287 – Produits à recevoir

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

Compte 429 – Déficits et débits des comptables et régisseurs

Le compte 429 est débité :

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

- dès lors qu'il est consécutif à une dépense irrégulièrement payée ou une recette non recouvrée : par le crédit du compte 75888 « Autres » ;
- dès lors qu'il est consécutif à l'existence d'un solde anormal figurant à un compte de bilan : par le crédit dudit compte.

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

- par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;
 - le cas échéant, par le crédit du compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) ».
- S'agissant d'un déficit concernant un régisseur d'avances, dès la constatation du déficit :
- par le crédit du compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) ».

Le compte 429 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor pour les sommes mises à la charge du comptable ou des régisseurs et réglées par les intéressés ou par les tiers pour le compte de ces derniers, et pour le montant des sommes ayant donné lieu à décharge de responsabilité ou remise gracieuse couvertes par l'État ;
- du compte 65888 « Autres charges diverses de gestion courante - Autres » du montant de la décharge de responsabilité ou de la remise gracieuse obtenue par les régisseurs et les comptables de fait.

4. COMPTE 43 – SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Compte 431 – Sécurité sociale

Compte 437 – Autres organismes sociaux

Les comptes 431 et 437 sont crédités respectivement du montant des sommes dues par l'entité à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux, au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel, par le débit des comptes 645 et 647.

Le compte 437 retrace notamment les cotisations CNRACL et IRCANTEC.

Les comptes 431 et 437 sont débités des règlements effectués à ces organismes.

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

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

5. COMPTE 44 – ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

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

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

Le compte 441 enregistre les subventions à recevoir accordées de façon certaine à l'entité.

Il distingue les créances en phase contentieuse des autres créances (compte à terminaison 1 pour la phase amiable et terminaison 6 pour la phase contentieuse).

Le compte 441 est débité au vu de la décision d'attribution prise par l'entité versante, du montant :

- des subventions d'investissement à recevoir par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 131, 132 et 138 ;
- des subventions de fonctionnement à recevoir par le crédit de la subdivision intéressée du compte 747 « Subventions et participations » ;
- des autres subventions à recevoir par le crédit du compte 757.

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

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

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

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

Le compte 4421 est crédité du montant des sommes dues par l'entité au titre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.

Les prélèvements réalisés sur la rémunération des agents sont réalisés au centime d'euros le plus proche alors que les versements sont arrondis à l'euro le plus proche en application de la règle fiscale d'arrondi prévue à l'article 1724 du code général des impôts.

L'écart est retracé en comptabilité :

– au compte 65888 « Charges diverses de gestion courante – Autres » lorsque l'arrondi pratiqué est défavorable à l'entité ;

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

Le compte 4421 est également utilisé pour retracer les opérations afférentes aux retenues à la source sur les indemnités des élus.

Compte 4428 – Autres

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

Ce compte est notamment utilisé pour décrire les relations financières avec l'État ainsi qu'avec des établissements dotés de la personnalité morale et des régies dotées de la seule autonomie financière avec leur entité de rattachement.

Les subdivisions à terminaison 1 enregistrent les dépenses, les subdivisions à terminaison 2 enregistrent les recettes pour la phase amiable et les subdivisions à terminaison 6 enregistrent les recettes pour la phase contentieuse.

Compte 444 – Opérations pour le compte de la Communauté Européenne

Le compte 444 sert à enregistrer la réception, par l'entité « chef de projet » d'un programme européen, de fonds en provenance de la Communauté Européenne, ainsi que les versements à opérer aux partenaires du projet.

Il est crédité du montant des fonds reçus, par le débit du compte au Trésor.

Il est débité du montant des fonds reversés aux partenaires, par le crédit du compte au Trésor.

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

Compte 4452 – TVA due intracommunautaire

Compte 4455 – Taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser

Compte 44551 – TVA à décaisser

Compte 44558 – Taxes assimilées à la TVA

Compte 4456 – Taxes sur le chiffre d'affaires déductible

Compte 44562 – TVA sur immobilisations

Compte 44566 – TVA sur autres biens et services

Compte 44567 – Crédit de TVA à reporter

Compte 44568 – Taxes assimilées à la TVA

Compte 4457 – Taxes sur le chiffre d'affaires collectées

Compte 44571 – TVA collectées

Compte 44578 – Taxes assimilées à la TVA

Compte 4458 – Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente

Compte 44581 – Acomptes – régime simplifié d'imposition

Compte 44583 – Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé

Compte 44585 – TVA à régulariser – Retenue de garanties

Compte 44588 – Autres taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente

Compte 445884 – TVA déduite sur avances versées – Régime des encaissements

Compte 445885 – TVA décaissée sur avances reçues – Régime des encaissements

Compte 445886 – TVA à déduire lors du paiement – Régime des encaissements

Compte 445888 – Autres taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente

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

➤ **Généralités**

Certaines activités sont assujetties à la T.V.A., soit de plein droit (articles 256, 256 B et 257 du CGI), soit sur option (articles 260 ou 260 A du CGI, notamment). Dans tous les cas, les entités publiques assujetties à la T.V.A. sont soumises aux obligations d'ordre fiscal suivantes :

– obligations déclaratives : l'entité est responsable de l'établissement des diverses déclarations exigées par les services fiscaux en matière de T.V.A. (déclaration d'existence, de cessation, d'option pour l'assujettissement à la T.V.A., des opérations imposables effectuées, etc.) ;

– obligation, pour l'application du droit à déduction, de suivre dans des comptes distincts les opérations situées hors du champ d'application de la T.V.A. et celles placées dans le champ d'application de cette taxe (article 207 bis 6 de l'annexe II du CGI) et, le cas échéant, de suivre dans des secteurs distincts leurs activités assujetties à la T.V.A. mais non soumises à des dispositions identiques au regard de cette taxe (article 213 de l'annexe II du CGI).

La mise en œuvre de ces obligations ne requiert pas la tenue de plusieurs comptabilités séparées, dès lors que la comptabilité, complétée le cas échéant par des registres annexes, fait apparaître distinctement les données comptables propres à chaque compte ou secteur, et qu'ainsi il peut être justifié des mentions portées sur les déclarations de T.V.A..

Les opérations assujetties à T.V.A. devront faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats par activité, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la T.V.A. collectée ou déductible applicable à ces opérations et le net à payer ou à recouvrer (cf. Tome II – Le cadre budgétaire).

➤ **Terminologie**

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

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

– T.V.A. déductible ;

– T.V.A. non déductible¹⁰⁶.

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

➤ **Principes**

¹⁰⁶ Dans le cas d'assujettissement partiel soumettant la déductibilité à la règle du prorata (CGI, art. 213, annexe II).

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

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

➤ **Comptabilisation des opérations**

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

– la T.V.A. déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44562 « T.V.A. sur immobilisations » ;

– le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la T.V.A. non déductible.

Pour les achats et ventes de biens et services :

– les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 « hors T.V.A. déductible » ;

– la T.V.A. déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44566 « T.V.A. sur autres biens et services » ;

– les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 « hors T.V.A. collectée » ;

– la T.V.A. collectée par l'entité constitue une dette envers le Trésor public enregistrée au crédit du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées ».

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

Lorsque la T.V.A. déductible est inférieure à la T.V.A. collectée, le compte 44571 est soldé par le crédit du compte 44551 « TVA à décaisser ».

Lorsque la T.V.A. déductible est supérieure à la T.V.A. collectée, les subdivisions du compte 4456 sont soldés par le débit du compte 44567 « Crédit de T.V.A. à reporter ». S'il en est demandé la restitution, le compte 44567 est soldé par le débit du compte 44583 « Remboursements de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

Ce compte 44583 est crédité du montant de la restitution obtenue, par le débit du compte au Trésor.

Lorsqu'il est appliqué *un taux de prorata* (qui détermine la part de T.V.A. payée qui sera déductible et donc à inscrire au compte de T.V.A. déductible), il est établi un taux provisoire. Après l'arrêté des comptes, le taux définitif est déterminé. S'il est inférieur au taux provisoire, l'entité doit reverser la T.V.A. déduite à tort ; il s'agit alors d'une dépense budgétaire du compte 65888. À l'inverse, si le taux définitif s'avère supérieur au taux provisoire, l'entité bénéficie d'un reversement imputé au compte 75888.

➤ **TVA due intracommunautaire**

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

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

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

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

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

L'entité acheteuse doit, lorsque l'acquisition est destinée à l'une de ses activités non soumises à la TVA et qu'elle ne bénéficie pas du régime dérogatoire, enregistrer la TVA due

intracommunautaire au crédit du compte 4452 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2).

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

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

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

Compte 447 – Autres impôts, taxes et versements assimilés

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

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

Compte 448 – État et autres organismes publics – Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 448 fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour les comptes 408, 418 et 428 tel que décrit précédemment.

Compte 449 – Quotas d'émission de GES à acquérir

En fin d'exercice comptable, lorsque les émissions de gaz sont supérieures aux quotas détenus en portefeuille, une dette de quotas à acquérir est comptabilisée au passif de l'entité.

Cette dette est comptabilisée au crédit du compte 449 par la contrepartie du compte 601 « Achats stockés – Matières premières (et fournitures) ».

À l'achat des quotas, le compte 601 « Achats stockés – Matières premières (et fournitures) » est crédité par le débit du compte 449.

6. COMPTE 45 – COMPTABILITÉ DISTINCTE RATTACHÉE

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

Le compte 451 retrace les opérations de trésorerie liées à l'exécution des budgets annexes, à l'exception de ceux des régies dotées de l'autonomie financière qui disposent de leur propre compte au Trésor.

Dès lors qu'il y a plus d'un budget annexe, le compte 451 est complété par une numérotation prise obligatoirement dans la série allant de 001 à 999.

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

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

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

Compte 452 – Deniers des pupilles

Le compte 452 est débité :

– par le crédit du compte au Trésor, du montant des sommes versées aux pupilles ou prélevées sur les comptes des pupilles ;

– par le crédit du compte 517 « Livrets d'épargne des pupilles », lors de la remise des livrets au titulaire.

Le compte 452 est crédité :

- par le débit du compte au Trésor, du montant des sommes reçues pour le compte des pupilles
- par le débit du compte 517 « Livrets d'épargne des pupilles » du montant des intérêts notifiés sur fonds placés en Caisse d'Épargne.

Compte 453 – Fonds gérés par l'entité

Compte 4531 – Fonds de garanties

Le compte 4531 retrace les opérations relatives aux fonds de garantie institués par le décret n°77-849 du 27 juillet 1977 et constitués par les régions dans le but de favoriser la création ou le développement d'entreprises industrielles (cf. commentaires des comptes 56 « Fonds de garanties régionaux »).

Compte 4532 – Fonds communs des services d'hébergement

Le compte 4532 retrace les opérations relatives aux fonds communs des services d'hébergement gérés par les départements et les régions qui sont destinés à couvrir un déficit accidentel du service d'hébergement ainsi que, le cas échéant, toute dépense nécessaire à la continuité du service à laquelle l'établissement ne serait pas en mesure de faire face.

Compte 4533 – Service social

Compte 4534 – Caisse départementale d'avances pour l'aménagement des lotissements défectueux

Compte 4535 – Fonds commun départemental de la redevance des mines sur le pétrole

Le compte 4535 retrace les opérations relatives à la répartition départementale de la redevance des mines sur le pétrole prévue par les articles 1519 du CGI et 315 du CGI annexe 2.

Compte 4536 – Fonds contractuels à répartir

Compte 4538 – Fonds divers

Le compte 453 retrace des opérations d'encaissement et de décaissement effectuées dans le cadre des fonds pouvant être confiés aux entités. Ces fonds doivent être prévus par un texte.

Ainsi, le compte 4532 retrace-t-il les opérations relatives au fonds commun des services d'hébergement, lorsque l'entité a décidé de créer un ou plusieurs fonds de ce type.

Compte 454 – Travaux effectués d'office pour le compte de tiers

Le compte 454 est un compte budgétaire. Il enregistre les travaux exécutés d'office pour le compte de tiers défaillants, [ainsi que les frais de fonctionnement de toute nature liés à ces travaux](#), et les facturations correspondantes à ces tiers.

- La numérotation des comptes :

Le compte 454 est subdivisé comme suit :

Compte 4541 – Travaux exécutés d'office

Compte 45411 – Dépenses

Compte 45412 – Recettes

Compte 4542 – Remembrement

Compte 45421 – Dépenses

Compte 45422 – Recettes

Compte 4543 – Défense contre la mer

Compte 45431 – Dépenses

Compte 45432 – Recettes

Compte 4544 – Aménagement foncier

Compte 45441 – Dépenses

Compte 45442 – Recettes

Chacun de ces comptes est subdivisé de manière à distinguer les opérations de dépenses de celles de recettes. Pour cela, le compte est complété respectivement du chiffre 1 « Dépenses » ou du chiffre 2 « Recettes ».

De plus, le compte ainsi complété est prolongé par un numéro d'opération :

- un numéro unique pour l'ensemble des travaux exécutés d'office pour le compte de tiers défaillants et les facturations correspondantes à ces tiers ;

- un numéro spécifique pour chacune des opérations enregistrées aux comptes 4542, 4543 et 4544.

➤ Le fonctionnement des comptes :

Les travaux exécutés d'office pour cause de défaillance des propriétaires, les opérations de remembrement, les travaux de défense contre la mer et les travaux d'aménagement foncier sont réalisés sur le patrimoine de tiers. À ce titre, ils ne peuvent être immobilisés à l'actif de l'entité.

Le financement complémentaire éventuel apporté par l'entité est imputé au même compte de recettes (en contrepartie de la dépense au débit du compte 204), permettant d'équilibrer l'opération.

À la clôture de l'opération, la subdivision « Dépenses » et la subdivision « Recettes » présentent ainsi un montant égal.

La clôture définitive de l'opération se traduit par le solde réciproque du compte de dépenses 4541 et du compte de recettes 4542, par opération d'ordre non budgétaire.

Compte 455 – Opérations d'investissement sur établissements publics locaux d'enseignement

Compte 4551 – Dépenses

Compte 4552 – Recettes

Le compte 455 est un compte budgétaire. Il enregistre les opérations d'investissement réalisées par l'entité sur les établissements d'enseignement relevant de la compétence d'une autre entité.

Il fonctionne selon les mêmes modalités que le compte 458. Il est subdivisé de manière à distinguer les opérations de dépenses de celles de recettes. Pour cela, le compte est complété respectivement du chiffre 1 « Dépenses » ou du chiffre 2 « Recettes ». De plus, le compte ainsi complété est prolongé par un numéro unique d'opération spécifique pour chacune des opérations enregistrées sur ces comptes.

Compte 456 – Recettes sur rôle pour le compte de tiers

Le compte 456 est subdivisé comme suit :

Compte 4561 – Redevables sur rôle pour le compte de tiers

Compte 4567 – Produits sur rôle pour le compte de tiers

Compte 4568 – TVA sur rôle pour le compte de tiers

Compte 45681 – Prise en compte

Compte 45682 – Encaissements

Compte 4569 – Versement sur rôle pour le compte de tiers

Compte 45691 – Produits

Compte 45692 – TVA

Les subdivisions du compte 456 sont utilisées pour suivre la gestion des rôles par le budget gestionnaire pour le compte du budget bénéficiaire durant la phase amiable uniquement. Ces comptes ne sont utilisés que dans la comptabilité du budget gestionnaire.

À la prise en compte du rôle, le compte 4561 « Redevable sur rôle pour le compte de tiers » est débité par le crédit du compte 4567 « Produits sur rôle pour le compte de tiers » (et le crédit du compte 45681 « TVA sur rôle pour le compte de tiers – Prise en compte » si le rôle est soumis à la TVA).

Les encaissements effectués par le budget gestionnaire pour le compte du budget bénéficiaire sont comptabilisés au crédit du compte 4561 par le débit du compte au Trésor.

En fonction de la convention passée entre le budget gestionnaire et le budget bénéficiaire des reversements périodiques sont effectués sous forme d'avance. Ces avances sont comptabilisées en débitant, dans la comptabilité du budget gestionnaire, le compte 45691 « Produits sur rôle pour le compte de tiers – Produits » (et le cas échéant le compte 45692 « TVA sur rôle pour le compte de tiers – TVA » si le rôle est soumis à la TVA) par le crédit du compte au Trésor.

À la fin de la phase amiable les rôles sont transférés au budget bénéficiaire.

– le compte 45691 est débité (et le cas échéant le compte 45692 si rôle est soumis à la TVA) par le crédit du compte 4561 pour le montant des articles de rôles non soldés ;

– le compte 4567 est débité (et le cas échéant le compte 45681 si le rôle est soumis à la TVA) pour le montant déjà recouvré et reversé au budget bénéficiaire durant la phase amiable.

Compte 458 – Opérations sous mandat (à subdiviser par mandat)

Compte 4581 – Dépenses (à subdiviser par mandat)

Compte 4582 – Recettes (à subdiviser par mandat)

Le compte 458 est un compte budgétaire. Il enregistre les opérations sous mandat notamment celles réalisées en application des dispositions de la loi n°85-704 du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage et celles réalisées dans le cadre des groupements de commandes en application de l'article 8 du code des marchés publics.

Il est ouvert dans la comptabilité du mandataire ou du coordonnateur qui exerce, en vertu d'une convention, tout ou partie des attributions de la maîtrise d'ouvrage pour le compte de l'entité mandante.

Ce compte enregistre les opérations d'investissement et éventuellement d'opérations de fonctionnement connexes exécutées pour le compte de tiers.

➤ La numérotation des comptes :

Le compte 458 est subdivisé de manière à distinguer les opérations de dépenses de celles de recettes. Pour cela, le compte est complété respectivement du chiffre 1 « Dépenses » (compte 4581) et du chiffre 2 « Recettes » (compte 4582). Ce compte est par ailleurs prolongé par le numéro apporté à l'opération de mandat. Le compte ainsi constitué ne peut se terminer par zéro.

En cours d'opération, les dépenses et les recettes donnent lieu à l'émission de titres et de mandats. Après l'achèvement des travaux, le compte de dépenses et le compte de recettes présentent en principe un solde équivalent. La participation éventuelle de l'entité au financement de l'opération est inscrite au compte de recettes en contrepartie d'une dépense au compte 2044 « Subventions d'équipement en nature » s'il s'agit de subventionner une dépense d'investissement, ou au compte 657 « Subventions de fonctionnement versées » s'il s'agit de subventionner une dépense de fonctionnement.

La clôture définitive de l'opération se traduit par le solde réciproque du compte de dépenses 4581 et du compte de recettes 4582, par opération d'ordre non budgétaire.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°27]

7. COMPTE 46 – DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

Le compte 46 enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédemment décrits de la classe 4.

Compte 461 – Dons et legs en instance

Le compte 461 est crédité de la totalité des recettes et débité de la totalité des dépenses figurant au compte annuel ou final rendu par l'administrateur en contrepartie du compte 5421 « Administrateurs de legs ».

À la clôture des opérations avec l'administrateur, il est débité pour solde par le crédit du compte 1025 « Dons et legs en capital ».

Compte 462 – Créances sur cessions d'immobilisations

Compte 4621 – Créances sur cessions d'immobilisations – Amiable

Compte 4626 – Créances sur cessions d'immobilisation

Le compte 462 (à terminaison 1 pour la phase amiable et 6 pour la phase contentieuse) est débité, lors de la cession d'immobilisations, du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations ». Le compte 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées » est parallèlement débité par le crédit d'un des comptes 21, 26 ou 27 où figurait l'immobilisation.

Le compte 462 distingue les créances en phase contentieuse des autres créances.

Compte 463 – Emprunts souscrits dans le public gérés par la collectivité

Compte 4631 – Souscriptions reçues

Compte 4632 – Intérêts à payer

Compte 4633 – Titres amortis (ou capital) à rembourser

Les souscriptions reçues sont inscrites au crédit de la subdivision 4631 « Souscriptions reçues » par le débit du compte au Trésor.

En fin d'émission, le montant total de la souscription est transporté à la subdivision concernée du compte 1631 « Emprunts obligataires » à hauteur du montant nominal de l'emprunt ; l'excédent est reversé aux souscripteurs par crédit du compte au Trésor.

À la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sont rattachés au compte 16883 « Intérêts courus sur emprunts obligataires » par le débit du compte 66112 « Intérêts – rattachement des ICNE » selon la procédure décrite en commentaire du compte 1688 « Intérêts courus ».

À l'échéance, le montant des intérêts à payer est inscrit au compte 4632 « Intérêts à payer » par le débit du compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance » pour les intérêts échus dans l'exercice. De même, le montant des capitaux à rembourser est porté au compte 4633 « Titres amortis (ou capital) à rembourser » par le débit de la subdivision concernée du compte 1631.

Les comptes 4632 et 4633 sont débités des règlements effectués, par le crédit du compte au Trésor.

Compte 464 – Opérations pour le compte de particuliers

Le compte 464 retrace à son crédit des encaissements reçus par l'entité, et à son débit les reversements à effectuer à des tiers, en vertu de textes le prévoyant.

Compte 4641 – Coupes affouagères distribuées en nature

Compte 4642 – Coupes affouagères à répartir

Les coupes affouagères sont suivies aux comptes 4641 et 4642.

Lorsque les coupes sont vendues au profit des affouagistes, le produit de la vente est imputé au débit du compte 4642 « Coupes affouagères à répartir » par le crédit du compte 702 « Ventes de

récoltes et de produits forestiers » (subdivision 7028) du montant des frais se rapportant aux coupes et qui ont été supportés par l'entité, le solde du compte 4642 étant réparti entre les affouagistes par le crédit du compte au Trésor (circulaire de l'Intérieur du 24 décembre 1938 et circulaire CP des 4 janvier et 21 avril 1939).

Lorsque les coupes d'affouage sont délivrées gratuitement aux habitants, le produit estimatif des coupes est porté au débit et au crédit du compte 4641 « Coupes affouagères distribuées en nature » au vu d'un certificat de l'ordonnateur (instruction générale du 20 juin 1859, articles 874 et 1103).

Compte 4643 – Vacations encaissées à reverser

Le compte 4643 est notamment crédité du montant des vacations funéraires encaissées et débité du montant des versements aux agents de police municipaux ou à l'État (article 25 de la loi n° 95-73 du 21 janvier 1995 d'orientation et de programmation relative à la sécurité et décret n° 96-400 du 13 mai 1996).

Compte 4645 – Fonds des bénéficiaires d'une mesure d'accompagnement social personnalisé

Le compte 4645 enregistre les opérations liées à la gestion des fonds des personnes ayant signé un contrat portant mesure d'accompagnement social personnalisé avec le département qui peut déléguer, par convention, la mise en œuvre de la mesure d'accompagnement social personnalisé à une autre collectivité territoriale, à un centre communal ou intercommunal d'action sociale, une association ou un organisme à but non lucratif ou un organisme débiteur de prestations sociales (article L. 271-3 du CASF).

Ce compte est :

– crédité, au vu de l'ordre de recettes émis par l'ordonnateur, des prestations sociales et familiales du bénéficiaire conformément au contrat par débit du compte 515 « Compte au Trésor » ;

– débité, au vu de l'ordre de dépenses émis par l'ordonnateur, des dépenses réglées à l'aide des recettes précédemment encaissées conformément au contrat, et au terme du contrat du solde au profit du bénéficiaire de la mesure par crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Le solde du compte 4645 est toujours créditeur ou nul.

Compte 4648 – Opérations pour le compte de particuliers

Le compte 4648 est notamment utilisé lorsque la collectivité reçoit des fonds qui ne lui sont pas destinés et qu'elle reversera à une entité tierce (ex : reversements du forfait post-stationnement entre une commune et son EPCI, reversements de redevances, mise en place d'une régie de recette de produits pour le compte de tiers).

Lorsque l'assemblée adopte le principe de l'encaissement par l'intermédiaire d'une régie de recette de produits pour le compte de tiers (articles R.1617-1 et s. du CGCT), une convention doit fixer les modalités de cet encaissement et du reversement des sommes dues au(x) tiers concerné(s).

Les sommes perçues par les régisseurs pour le compte de prestataires non publics sont des fonds privés qui n'ont pas vocation à être comptabilisés parmi les recettes de l'entité. Elles sont donc comptabilisées sur un compte de tiers dédié.

Lors du versement par le régisseur des sommes encaissées pour le compte de tiers, le compte 4648 est crédité par le débit du compte au Trésor.

Le compte 4648 est débité lors du reversement par le comptable des sommes dues au tiers par le crédit du compte au Trésor, au vu d'un ordre de paiement émis par l'ordonnateur et de la convention passée entre le tiers et l'entité.

Compte 465 – Avances en garantie d'emprunt

Dès la mise en jeu de la garantie et sur ordre de paiement de l'ordonnateur justifié par référence à la délibération de garantie et au contrat, l'entité peut régler l'annuité de la dette garantie par crédit du compte au Trésor, sans attendre l'inscription des crédits nécessaires du compte 2761 « Créances pour avances en garanties d'emprunt ». Le compte 465 doit être soldé au plus tard à la clôture des comptes par transfert au compte budgétaire 2761.

Compte 466 – Excédents de versement

Les excédents de versement proviennent de l'encaissement d'une somme supérieure au montant restant à recouvrer ou de l'annulation d'un titre de recettes réglé par le redevable.

Le compte 466 est crédité par le débit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » (cf. commentaires du compte 47141).

Il est débité notamment par le crédit :

- du compte au Trésor lors du remboursement de l'excédent de versement ;
- du compte 75888 « Autres » pour les excédents de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois¹ et pour les excédents non remboursés au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur constatation.

Compte 467 – Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Compte 4671 – Autres comptes créditeurs

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

Compte 46711 – Autres comptes créditeurs

Le compte 46711 est crédité des sommes dues par l'entité à ses créanciers pour des opérations autres que celles pour lesquelles sont ouverts des comptes spécifiques de la classe 4.

Compte 46717 – Autres comptes créditeurs – Cessions, oppositions

Le compte 46717 « Autres comptes créditeurs – Cessions, oppositions » enregistre les cessions de créances ou les oppositions dont le comptable assignataire est régulièrement informé.

Compte 4672 – Autres comptes débiteurs

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

Compte 46721 – Débiteurs divers – Amiable

Compte 46726 – Débiteurs divers – Contentieux

Le compte 4672 est débité du montant des sommes dues à l'entité par les débiteurs pour les opérations autres que celles pour lesquelles sont ouverts des comptes spécifiques de la classe 4. Il distingue les créances en phase contentieuse des autres créances (compte à terminaison 1 pour la phase amiable et 6 pour la phase contentieuse).

Compte 4673 – Débiteurs d'indus d'insertion et d'aide sociale

Compte 46731 – Débiteurs d'indus RMI – Amiable

Compte 467311 Débiteurs d'indus RMI – Amiable

Compte 467316 Débiteurs d'indus RMI – Contentieux

Compte 46732 Débiteurs d'indus RMA

Compte 467321 Débiteurs d'indus RMA – Amiable

Compte 467326 Débiteurs d'indus RMA – Contentieux

¹ Seuil fixé à 8 euros.

Compte 46733 Débiteurs d'indus APA

Compte 467331 Débiteurs d'indus APA – Amiable

Compte 467336 Débiteurs d'indus APA – Contentieux

Compte 46734 Débiteurs d'indus RSA

Compte 467341 Débiteurs d'indus RSA – Amiable

Compte 467346 Débiteurs d'indus RSA – Contentieux

Compte 46735 Débiteurs d'indus PCH

Compte 467351 Débiteurs d'indus PCH – Amiable

Compte 467356 Débiteurs d'indus PCH – Contentieux

Compte 46738 Autres débiteurs d'indus

Compte 467381 Autres débiteurs d'indus – Amiable

Compte 467386 Autres débiteurs d'indus – Contentieux

Les subdivisions du compte 4673 (à terminaison 1 pour la phase amiable et 6 pour la phase contentieuse) sont débitées des recettes d'indus d'insertion et d'aide sociale comptabilisées sur le compte 753 « Recouvrement des indus d'insertion et d'aide sociale ».

Compte 4675 – Opérations avec des gérants d'immeubles, des régisseurs intéressés ou des mandataires

Compte 46751 – Opérations avec des gérants d'immeubles et des régisseurs intéressés

Le compte 46751 retrace l'intégration des opérations des gérants d'immeubles et des régisseurs intéressés. S'agissant de la gérance d'immeubles, ces opérations ne sont appelées à être constatées que dans le cadre d'un contrat de gérance conclu en application de l'article L. 442-9 du code de la construction et de l'habitation (CCH) et dans les conditions prévues aux articles R. 442-15 et s. du même code.

Compte 46752 – Mandataire – Opérations déléguées – Recettes

Le compte 46752 est utilisé notamment dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L. 1611-7 du CGCT, lorsque le mandataire est chargé du recouvrement des indus relatifs aux dépenses déléguées par l'entité, agissant en tant que mandant. Ce compte permet la prise en charge des recettes d'indus. Cette intégration des recettes dans les comptes de l'entité s'effectue à l'appui des pièces justificatives produites par le mandataire, à l'occasion d'une reddition comptable.

Compte 4677 – Différences de conversion – Débiteurs ou créditeurs divers

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

Compte 46771 – Différences de conversion – Créditeurs divers

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

Compte 46772 – Différences de conversion – Débiteurs divers

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

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

Compte 4686 – Charges à payer

Compte 4687 – Produits à recevoir

Ces comptes fonctionnent dans les mêmes conditions que les autres comptes de charges à payer et de produits à recevoir.

8. COMPTE 47 – COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées, ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières, sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce compte doit être apuré dès que possible, par imputation au compte définitif.

Compte 471 – Recettes à classer ou à régulariser

Compte 4711 – Versements des régisseurs

Le compte 4711 est :

- crédité par le débit du compte au Trésor, lors du versement des sommes par le régisseur ;
- débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7, lors de la prise en charge du titre de régularisation émis par l'ordonnateur.

Ce compte est apuré en fin d'exercice.

Compte 4712 – Virements réimputés

Le compte 4712 est :

- crédité par le débit du compte au Trésor, lors du rejet d'un virement ;
- débité par le crédit du compte au Trésor lors du règlement (régularisation).

Les sommes enregistrées sur ce compte sont régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Compte 4713 – Recettes perçues avant émission des titres

Les subdivisions du compte 4713 sont créditées par le débit du compte au Trésor. Ces recettes sont portées sur le relevé P 503.

Le compte 4713 est subdivisé obligatoirement par catégories de recettes perçues habituellement avant émission de titres. Le relevé P 503 est transmis périodiquement à l'ordonnateur pour établissement des titres de recettes de régularisation qui permettent au comptable d'apurer les subdivisions du compte 4713 (cf. Tome II « Le cadre budgétaire »).

Compte 47131 – Versements sur contributions directes

Compte 47132 – Versements sur dotation globale de fonctionnement

Compte 47133 – Fonds d'emprunt

Compte 47134 – Subventions

Compte 47138 – Autres

Les sommes enregistrées sur les comptes 47131 et 47132 doivent être régularisées au plus tard en fin d'exercice.

Les sommes enregistrées sur les comptes 47133, 47134 et 47138 doivent être régularisées dans les deux mois suivant leur encaissement.

Par ailleurs, par mesure de simplification, les versements de l'État effectués par attributions mensuelles peuvent faire l'objet d'un titre annuel de recettes, dès connaissance du montant des versements à venir. Ce titre est comptabilisé au crédit du compte de classe 7 concerné, par le débit du compte 44312 « Opérations particulières avec l'État – Recettes amiables ». Le cas échéant, dans l'attente du titre annuel émis par l'ordonnateur, les encaissements sont portés aux subdivisions du compte 4713. Dans cette hypothèse, la transmission du P503 ne s'impose pas.

Compte 4714 – Recettes à réimputer

Le compte 4714 est subdivisé selon qu'il s'agit de recettes perçues en excédent à réimputer (compte 47141), de frais de saisie perçus avant prise en charge (compte 47142) ou de flux d'encaissement à réimputer (compte 47143).

Compte 47141 – Recettes perçues en excédent à réimputer

Le compte 47141 enregistre les recouvrements sur les titres de recettes supérieurs aux restes à recouvrer figurant sur ce titre, quelle que soit l'origine de l'excédent constaté (encaissement ou annulation).

Le compte 47141 est crédité par le débit du compte au Trésor.

Il est débité :

- par le crédit du compte de tiers intéressé pour les titres de recettes non encore recouverts du débiteur concerné (cas des personnes physiques) ;
- par le crédit du compte 466 « Excédent de versement ».

Compte 471411 – Excédent à réimputer – Personnes physiques

Le compte 471411 retrace les excédents à réimputer des particuliers (débiteurs de droit privé, personnes physiques).

Compte 471412 – Excédent à réimputer – Personnes morales

Le compte 471412 retrace les excédents à réimputer des autres débiteurs (personnes morales de droit public ou de droit privé).

Compte 47142 – Frais de saisie perçus avant prise en charge

Le compte 47142 est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des frais de saisie non encore pris en charge. Il est débité par le compte de restes à recouvrer où figurent les frais lorsqu'ils auront été pris en charge selon les modalités décrites aux commentaires du compte 4781.

Compte 47143 – Flux d'encaissements à réimputer

Le compte 47143 est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des flux d'encaissements qui n'ont pu être affectés automatiquement à l'émargement de titres de recettes. Il est débité par le(s) compte(s) de reste(s) à recouvrer que l'encaissement est destiné à apurer.

Compte 4715 – Recettes à ventiler (carte multi-services)

Ce compte spécifique est ouvert lorsque l'entité émet des cartes de paiement permettant :

- soit l'accès à plusieurs de ses services ;
- soit l'accès à des services publics appartenant à plusieurs entités juridiques publiques ;
- soit l'accès à des services non exclusivement publics.

Le compte 4715 est crédité par le débit du compte au Trésor lors de l'approvisionnement de la carte par l'utilisateur.

Il est débité selon le cas par le crédit :

- des comptes budgétaires correspondant à la nature des produits des services rendus par l'entité ;
- du compte au Trésor pour le montant des recettes revenant aux autres entités pour lesquelles la carte donne accès aux services.

Compte 4716 – Versements des mandataires

Dans le cadre d'une convention de mandat prévue aux articles L. 1611-7 et/ou L. 1611-7-1 du CGCT, le compte 4716 est crédité par le débit du compte au Trésor du montant des recettes encaissées par le mandataire et reversées à la collectivité avant une reddition des comptes.

Lors de la reddition des comptes permettant la prise en charge des titres de recettes correspondant aux encaissements, le compte 4716 est débité par le crédit du compte de prise en charge 4675 « Mandataire – Opérations déléguées – Recettes ».

Compte 4717 – Recettes relevé Banque de France et DFT

Le solde des subdivisions du compte 4717 retrace les encaissements figurant sur le relevé Banque de France (BDF) concernant l'entité et qui n'ont pu être imputés de façon certaine (restes à régulariser). Les sommes enregistrées à ce compte doivent être régularisées dans les deux mois suivant leur encaissement.

Compte 47171 – Recettes relevé BDF – Hors Héra

Le compte 47171 retrace les encaissements figurant sur le relevé Banque de France (BDF) qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

- il est crédité, individuellement (lignes du relevé BDF) ou globalement (total du relevé BDF), du montant des encaissements précités par le débit du compte au Trésor, les autres sommes figurant sur le relevé étant directement imputées au crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres, etc.) ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé BDF (émargements du ou des encaissements initiaux dans Hélios) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres, etc.).

Compte 47172 – Recettes relevé BDF – Héra

Le compte 47172 retrace les encaissements figurant sur le relevé Banque de France (BDF) qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

- il est crédité du montant total des encaissements figurant sur le relevé BDF par le débit du compte au Trésor ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé BDF (après émargements du ou des encaissements initiaux dans Héra, application d'apurement des relevés BDF) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres, etc.).

Compte 47173 – Recettes relevé DFT – hors Héra

Le compte 47173 « Recettes relevé DFT – hors Héra » retrace les encaissements figurant sur le relevé DFT qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

- il est crédité unitairement (saisie de chaque ligne figurant en restes à émarger sur le relevé DFT) ou globalement (total des restes à émarger du relevé DFT), du montant des encaissements précités par le débit du compte au Trésor ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé DFT (émargements du ou des encaissements initiaux dans Hélios) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 47174 – Recettes relevé DFT – Héra

Le compte 47174 « Recettes relevé DFT – Héra » retrace les encaissements figurant sur le relevé DFT qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires), dans le cas où le comptable utilise l'application Héra :

- il est crédité du montant total des encaissements figurant sur le relevé DFT par le débit du compte au Trésor ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé DFT (après émargements du ou des encaissements initiaux dans Héra, application d'apurement des relevés BDF et DFT) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 4718 – Autres recettes à régulariser

Le compte 4718 enregistre les opérations d'encaissement avant émission de titre autre que ceux précités.

Ce compte est crédité par le débit du compte 515 lors de l'encaissement. Il est débité par le crédit du compte budgétaire lors de l'émission du titre de régularisation.

L'utilisation de ce compte ne peut être qu'exceptionnelle. Les sommes enregistrées à ce compte doivent être régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Compte 472 – Dépenses à classer ou à régulariser

Les sommes enregistrées sur les subdivisions de ce compte doivent être régularisées dans le mois de la constatation de leur paiement et, en tout état de cause, au plus tard, en fin d'exercice.

Compte 4721 – Dépenses réglées sans mandatement préalable

Compte 47211 – Remboursement d'annuités d'emprunt

Compte 47212 – RMI-RSA – Versement aux organismes payeurs

Compte 47213 – Indemnités versées aux employeurs d'apprentis

Compte 47218 – Autres dépenses

Le compte 4721 enregistre des dépenses répétitives, réglées sans mandatement préalable, telles celles afférentes aux annuités d'emprunts, aux taxes et redevances des télécommunications, aux redevances de machines à affranchir et aux redevances d'électricité. Le versement opéré par l'entité aux organismes payeurs au titre du RSA et des régularisations de RMI est comptabilisé au compte 47212.

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

Compte 4722 – Commissions bancaires en instance de mandatement

Le compte 4722 est :

– débité des commissions bancaires relatives à l'encaissement de recettes publiques par carte bancaire lors de la réception de l'avis de mouvement Banque de France par le crédit du compte 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement » ;

– crédité par le débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés » lors de l'émission mensuelle du mandat de paiement.

Le même mécanisme est valable pour les commissions bancaires prélevées notamment pour les autres valeurs à l'encaissement.

Compte 4725 – Allocations et secours

Le compte 4725 est :

– débité des secours attribués sur ordres de paiement ou états d'émargement établis par l'ordonnateur par le crédit du compte au Trésor ;

– crédité par le débit de la subdivision concernée du compte 651 « Aides à la personne » ou d'un autre compte de charges approprié lors de l'émission des mandats de régularisation.

Compte 4727 – Avance pour achat de valeurs mobilières

Le compte 4727 est :

– débité du montant de la somme à placer en valeurs mobilières par le crédit du compte au Trésor ;

– crédité du prix d'achat des valeurs par le débit d'un compte de la classe 2 ou de la classe 5 et par le débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés » lors de l'émission des mandats de régularisation.

Compte 4728 – Autres dépenses à régulariser

Le compte 4728 enregistre les opérations relatives aux dépenses réglées sans mandatement préalable autres que celles précitées. Il est débité lors du paiement par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité par le débit du compte budgétaire intéressé lors de l'émission du mandat de paiement. L'utilisation de ce compte ne peut être qu'exceptionnelle.

Compte 475 – Recettes sur rôles

Les subdivisions du compte 475 sont utilisées pour retracer la gestion des rôles :

- dans la comptabilité du budget gestionnaire pendant la phase amiable et contentieuse ;
- dans la comptabilité du budget bénéficiaire pendant la phase contentieuse après le transfert des rôles par le budget gestionnaire vers le budget bénéficiaire à la fin de la phase amiable.

Compte 4751 – Redevables sur rôles

Le compte 4751 est débité lors de la prise en compte d'un rôle par :

- le crédit du compte 4757 « Produits sur rôle » ;
- le crédit du compte 4758 « TVA sur rôle » si le rôle est soumis à TVA.

Il est également débité à la suite du rapprochement du rôle et du titre exécutoire du montant des encaissements effectués au préalable sur le rôle par le crédit du compte de prise en charge définitif.

Il est crédité par :

- le débit du compte au Trésor lors des encaissements effectués sur le rôle ;
- le débit du compte de prise en charge définitif lors du rapprochement avec le titre ayant force exécutoire.

Compte 4757 – Produits sur rôle

Le compte 4757 est un compte technique ; il est crédité par le débit du compte 4751 lors de la prise en compte du rôle. Il est débité par un débit moins sur le compte de prise en charge à la suite du rapprochement du rôle et du titre ayant force exécutoire.

Compte 4758 – TVA sur rôle

Le compte 4758 est crédité lors de la prise en compte du rôle pour le montant de la TVA. Il est débité lors du rapprochement du rôle avec le titre ayant force exécutoire par le crédit du compte 44571 « État – TVA collectée ».

Compte 4759 – Versements du tiers en charge du rôle

Le compte 4759 est utilisé dans la comptabilité du budget bénéficiaire dans le cas de rôle multi-budgets pour comptabiliser les reversements effectués par le budget gestionnaire au budget bénéficiaire.

Lors du versement des avances le compte 4759 est crédité par le débit du compte au Trésor (et le compte 4758 si le rôle est soumis à TVA).

À la fin de la phase amiable, l'ensemble des rôles comptabilisés dans le budget gestionnaire pour le compte du budget bénéficiaire, concernant le budget bénéficiaire sont transférés. Le compte 4759 est alors débité du montant des avances précédemment comptabilisées par le crédit du compte 4751.

Compte 476 – Différences de conversion – Actif

Compte 4761 – Diminution des créances

Compte 47611 – Diminution des prêts

Compte 47612 – Diminution d'autres créances

Compte 4762 – Augmentation des dettes

Compte 47621 – Augmentation d'emprunts et dettes assimilées

Compte 47622 – Augmentation d’autres dettes

Compte 4768 – Différences compensées par couverture de change

Compte 477 – Différences de conversion – Passif

Compte 4771 – Augmentation des créances

Compte 47711 – Augmentation des prêts

Compte 47712 – Augmentation d’autres créances

Compte 4772 – Diminution des dettes

Compte 47721 – Diminution d’emprunts et dettes assimilées

Compte 47722 – Diminution d’autres dettes

Compte 4778 – Différences compensées par couverture de change

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

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

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

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

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

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

- Débit du compte 47611 « Diminution des prêts » par le crédit du compte 27 ;
- Débit du compte 47612 « Diminution d’autres créances » par le crédit du compte 417 « Différences de conversion – Redevables » ou 46772 « Différences de conversion – Débiteurs divers » ;
- Débit du compte 47621 « Augmentation d’emprunts et dettes assimilées » par le crédit du compte 16 ;
- Débit du compte 47622 « Augmentation d’autres dettes » par le crédit du compte 407 « Différences de conversion – Fournisseurs » ou 46771 « Différences de conversion – Créditeurs divers ».

En fin d’exercice, les subdivisions du compte 477 sont principalement mouvementées comme suit :

- Débit du compte 27 par le crédit du compte 47711 « Augmentation des prêts » ;
- Débit du compte 417 « Différences de conversion – Redevables » ou 46772 « Différences de conversion – Débiteurs divers » par le crédit du compte 47712 « Augmentation d’autres créances » ;
- Débit du compte 16 par le crédit du compte 47721 « Diminution d’emprunts et dettes assimilées » ;
- Débit du compte 407 « Différences de conversion – Fournisseurs » ou 46771 « Différences de conversion – Créditeurs divers » par le crédit du compte 47722 « Diminution d’autres dettes ».

Les écritures constatées à la clôture de l’exercice sont contrepassées au début de l’exercice suivant. Il s’agit d’opérations d’ordre non budgétaires.

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

Compte 478 – Autres comptes transitoires

Compte 4781 – Frais de poursuites rattachés

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

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

En cas d'annulation des frais de poursuites, le compte 4781 est débité par le crédit du compte de débiteur, ou par le crédit du compte 466 « Excédents de versement » si les frais de poursuites ont été encaissés. Le compte 4781 est ensuite crédité par le débit du compte 515 lors du reversement par le comptable centralisateur.

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

Compte 4784 – Arrondis sur déclaration de TVA

Le compte 4784 permet de constater les reliquats de centimes suite à déclaration de TVA. Les centimes présents sur les comptes de TVA (44562, 44566 et 44571) sont soldés par le débit ou le crédit du compte 4784. Le compte 4784 sera soldé à l'émission d'un mandat au compte 65888 « Autres » si le compte présente un solde débiteur et l'émission d'un titre au compte 75888 « Autres » si le compte présente un solde créditeur.

Compte 4788 – Autres comptes transitoires

9. COMPTE 48 – COMPTES DE RÉGULARISATION

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

Ils permettent de répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé les charges et les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement.

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

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

Compte 481 – Charges à répartir sur plusieurs exercices

Les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent les frais d'émission des emprunts (compte 4816), les indemnités de renégociation de la dette (compte 4817) et par dérogation, certaines dépenses particulières (compte 4818). Toute inscription au compte 481 ne peut résulter que de dispositions la prévoyant expressément. Ce compte budgétaire est amorti par dotation budgétaire annuelle dès l'exercice de constatation de l'étalement de la charge selon les durées indiquées ci-après.

Compte 4816 – Frais d'émission des emprunts

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

Ces frais peuvent être :

- soit maintenus en charges de fonctionnement pour la totalité dans l'exercice où ils sont exposés ;

– soit répartis sur plusieurs exercices. Mais dans ce cas, leur durée de répartition ne peut excéder la durée de l'emprunt. En revanche, cette durée peut être plus courte que celle de l'emprunt.

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

À la clôture de chaque exercice, le compte 68126 « Dotations aux amortissements des frais d'émission des emprunts » est débité par le crédit du compte 4816 au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recette (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

Outre les frais d'émission, les intérêts des bons à moyen terme négociables peuvent de la même façon être répartis sur plusieurs exercices, si et seulement s'ils sont précomptés, c'est-à-dire réglés en une seule fois à l'émission du bon.

Compte 4817 – Indemnités de renégociation de la dette

Qu'elles soient capitalisées ou non, les indemnités de réaménagement de la dette imputées au compte 668 « Autres charges financières » (6681 ou 6688) peuvent faire l'objet d'un étalement sur une période ne devant pas excéder la durée de l'emprunt initial restant à courir avant la renégociation, sauf si le nouvel emprunt est d'une durée inférieure à celle de l'emprunt initial.

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

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

À la fin de chaque exercice, le compte 6862 « Dotation aux amortissements des charges financières à répartir » est débité par le crédit du compte 4817 au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes (**opération d'ordre budgétaire**) établis par l'ordonnateur.

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

Lorsque les indemnités de réaménagement de la dette ne sont pas capitalisées mais étalées par intégration dans le montant des intérêts du nouvel emprunt, l'opération se traduit par l'émission d'un mandat au compte 6682 (cf. commentaire du compte 668).

Compte 4818 – Charges à étaler

Hormis le cas des frais d'études, de réorganisation ou de restructuration des services qui peuvent être étalés sur une durée maximale de cinq ans, le compte 4818 « Charges à étaler » ne peut être utilisé que sur autorisation conjointe des ministres chargés du budget et des collectivités territoriales. Cet étalement dérogatoire ne peut concerner que des dépenses exceptionnelles, dans leur nature (comme des décisions de justice par exemple) et par leur montant rapporté au total des recettes réelles de fonctionnement, qui ne pouvaient pas être anticipées lors de l'établissement du budget et qui mettraient en péril son équilibre.

Par opération d'ordre budgétaire, le compte 4818 est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement ».

À la clôture de chaque exercice, le compte 68128 « Dotations aux amortissements des charges à étaler » est débité par le crédit du compte 4818 (**opération d'ordre budgétaire**).

Compte 486 – Charges constatées d'avance

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

Le compte 486 est crédité au cours de l'exercice suivant par le débit du compte de charges approprié.

Compte 487 – Produits constatés d'avance

Lorsque des produits ont été enregistrés en section de fonctionnement, alors qu'ils ne se rapportent pas ou qu'en partie à l'exercice, le compte 487 est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de la classe 7 ayant enregistré ces produits. Cette opération donne lieu à émission d'un titre de réduction ou d'annulation.

Le compte 487 est débité au cours de l'exercice suivant par le crédit du compte de produits approprié.

10. COMPTE 49 – DÉPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS

Compte 491 – Dépréciations des comptes de redevables

Compte 4911 – Dépréciations des comptes de redevables (non budgétaires)

Compte 4912 – Dépréciations des comptes de redevables (budgétaires)

Compte 496 – Dépréciations des comptes de débiteurs divers

Compte 4961 – Dépréciations des comptes de débiteurs divers (non budgétaires)

Compte 4962 – Dépréciations des comptes de débiteurs divers (budgétaires)

Une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement d'une créance devient inférieure à sa valeur nette comptable. Le retard de paiement, la dégradation de la situation financière du débiteur ou une transaction en cours de négociation constituent des indicateurs de dépréciation d'une créance. Elle représente une perte probable dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Une dépréciation peut être liquidée sur la base d'une méthode statistique qui ne doit toutefois pas conduire à minorer significativement son montant ; le but étant de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Le compte 49 « Dépréciations des comptes de tiers » est crédité en fin d'exercice par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » du montant des dépréciations à constituer.

Lorsqu'une créance devient irrécouvrable, la dépréciation constituée est reprise parallèlement à la constatation de la charge résultant de l'admission en non-valeur : le compte 49 est alors débité par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ».

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet ou se révèle supérieure à la valeur probable de non recouvrement d'une créance, les comptes 491 et 496 sont débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ».

Les comptes 49 sont :

- soit des comptes non budgétaires (régime de droit commun) ;
- soit des comptes budgétaires (régime dérogatoire pour les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés, la Ville de Paris).

Les départements, les régions, la collectivité de Corse, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et leurs services à caractère administratif rattachés doivent exclusivement appliquer le régime de droit commun. Par conséquent, pour ces entités, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont toujours des opérations semi-budgétaires (comptes 68 et 78 budgétaires ; compte 49 non budgétaire).

Seuls les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés et la

Ville de Paris ont la possibilité réglementaire¹⁰⁷, sur décision de l'assemblée délibérante, d'opter pour le régime dérogatoire avec des dépréciations budgétaires. Dans ce cas, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont des opérations d'ordre budgétaires (comptes 68, 78 et 49 budgétaires).

Comptablement, les dépréciations sont retracées au compte 49 :

- à terminaison 1, si elles sont semi-budgétaires ;
- à terminaison 2, si elles sont budgétaires.

¹⁰⁷En vertu de l'article L. 5217-10 du CGCT renvoyant aux dispositions des articles L. 2331-8 et R. 2321-3 du CGCT (articles L. 3662-9 et D. 3662-1 du CGCT pour la métropole de Lyon).

TITRE 6 – CLASSE 5 : LES COMPTES FINANCIERS

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1. GÉNÉRALITÉS

La Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 dispose que les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités auprès de l'État¹⁰⁸, sauf disposition expresse d'une loi de finances. Il est admis la possibilité de déroger à cette obligation à condition qu'elle soit prévue par la loi.

L'article 116 de la loi de finances pour 2004 définit ce régime dérogatoire, codifié aux articles L. 1618-1 et suivants du Code général des collectivités territoriales (CGCT). Il est complété par le décret n° 2004-628 du 28 juin 2004 relatif aux conditions de dérogation à l'obligation de dépôt auprès de l'État des fonds des collectivités territoriales et de leurs établissements publics.

L'article L. 1618-2 du CGCT dispose que toute entité publique entrant dans le champ défini à l'article L. 1618-1 du CGCT peut déroger à l'obligation de dépôt auprès de l'État des fonds provenant :

- de libéralités ;
- de l'aliénation d'un élément de son patrimoine ;
- d'emprunts dont l'emploi est différé pour des raisons indépendantes de la volonté de l'entité publique ;
- de recettes exceptionnelles dont la liste est fixée par décret en Conseil d'État.

Ces fonds peuvent notamment être déposés sur un compte à terme auprès de l'État, placés en titres émis par les États membres de l'Union Européenne, voire placés en part ou en action d'organismes de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM).

Seuls les comptables publics, les régisseurs de recettes et d'avance, ainsi que leurs mandataires¹⁰⁹ ont l'autorisation de manier les fonds publics.

Les comptes financiers retracent les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie.

Les éléments d'actif de la trésorerie désignent l'ensemble des liquidités détenues par l'entité ; il s'agit notamment des valeurs mobilières de placement, des disponibilités et des avances de trésorerie.

Les éléments de passif de la trésorerie sont la contrepartie des fonds reçus remboursables à vue, ou à très court terme, et pouvant donner lieu à rémunération ; il s'agit notamment des crédits de trésorerie.

Enfin, les intérêts courus non échus constituent des éléments rattachés aux actifs et passifs de la trésorerie.

¹⁰⁸ Article 26 de la loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, qui précisait que les dispositions de ce 3^e alinéa étaient applicables à compter du 1^{er} janvier 2004.

¹⁰⁹ Article 16 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 : « *Les comptables publics peuvent désigner des mandataires ayant la qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité* ».

2. LES ÉLÉMENTS D'ACTIF COMPOSANT LA TRÉSORERIE

2.1 LES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

◦ 2.1.1 DÉFINITION

Les valeurs mobilières de placement sont des « titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance », par opposition aux titres immobilisés destinés à des placements à long terme et inscrits au compte 27.

Entrent dans cette catégorie :

- les obligations ;
- les bons du Trésor ;
- les autres valeurs mobilières et créances assimilées.

Au bilan, les valeurs mobilières de placement figurent parmi les éléments d'actif composant la trésorerie.

◦ 2.1.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées sur l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises.

• Évaluation

• Évaluation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées à leur prix d'achat. Les frais accessoires d'acquisition sont comptabilisés en charges ; par conséquent, ils sont exclus du coût d'acquisition des valeurs mobilières de placement. En effet, ces frais n'apportent pas de valeur supplémentaire à la valeur mobilière à laquelle ils se rapportent.

• Évaluation à la clôture

Les intérêts courus non échus (ICNE) sur les valeurs mobilières de placement doivent être comptabilisés en fin d'exercice. Ils correspondent au produit des intérêts acquis par l'entité au titre de la période allant de la date d'encaissement du dernier coupon à la date de clôture des comptes.

Si aucun encaissement d'intérêts n'a été réalisé au cours de l'exercice comptable, les intérêts courus non échus porteront sur la totalité de l'exercice.

À la date de clôture de l'exercice, chaque catégorie de valeur mobilière de placement fait l'objet d'un test de dépréciation. La valeur d'inventaire, **qui correspond à la valeur actuelle représentée par la valeur de marché ou la valeur probable de négociation**, est comparée au coût d'entrée (coût d'acquisition) afin de faire apparaître les éventuelles plus ou moins-values latentes calculées par ligne de titres identiques.

Une moins-value latente est constatée lorsque la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée.

La constatation d'une moins-value latente donne lieu à l'enregistrement d'une dépréciation, sans compensation possible avec les plus-values latentes, qui elles ne donnent pas lieu à comptabilisation en application du principe de prudence.

Les dépréciations sur les valeurs mobilières de placement sont ajustées chaque année. Elles sont reprises partiellement ou totalement lorsqu'elles deviennent, en tout ou partie, sans objet.

2.2 LES DISPONIBILITÉS

◦ 2.2.1 DÉFINITION

Les disponibilités sont 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 à l'encaissement ;
- les fonds sur des comptes de placement à court terme ;
- les disponibilités chez les régisseurs.

Au bilan, les disponibilités figurent parmi les éléments d'actif composant la trésorerie.

◦ 2.2.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les disponibilités sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont émises ou acquises. Les disponibilités doivent être rattachées à la bonne période et par conséquent font l'objet de rapprochement bancaire quotidien assurant l'ajustement des disponibilités émises et reçues au plus près du flux bancaire.

• Évaluation

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les disponibilités sont comptabilisées à leur valeur nominale.

À la date de clôture de l'exercice, les disponibilités font l'objet d'un ajustement et d'un état d'accord avec les flux bancarisés.

2.3 LES AVANCES DE TRÉSORERIE VERSÉES

◦ 2.3.1 DÉFINITION

Les avances de trésorerie versées constituent l'ensemble des avances à court terme (infra-annuelles) versées par l'entité à des tiers dans le but de financer des décalages de trésorerie dans le temps.

En principe, les avances de trésorerie sont interdites, car elles vont à l'encontre de l'obligation de dépôt auprès de l'État des fonds des collectivités territoriales et de leurs établissements publics. Toutefois, certaines dérogations sont prévues par la réglementation.

Au bilan, les avances de trésorerie versées figurent parmi les éléments d'actif composant la trésorerie.

◦ 2.3.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les avances de trésorerie sont comptabilisées sur l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont acquis.

• Évaluation

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les avances de trésorerie versées sont comptabilisées à leur valeur nominale.

À la date de clôture de l'exercice, une dépréciation est enregistrée lorsque apparaît une perte probable.

Les dépréciations sont **révisées** chaque année ; elles sont reprises partiellement ou totalement lorsqu'elles deviennent, en tout ou partie, sans objet, ou font l'objet de dotations complémentaires au fur et à mesure de l'augmentation de la perte probable.

3. LES ÉLÉMENTS DE PASSIF COMPOSANT LA TRÉSORERIE (TRÉSORERIE PASSIVE)

3.1 LES CRÉDITS DE TRÉSORERIE

◦ 3.1.1 DÉFINITION

Les crédits de trésorerie désignent l'ensemble des concours financiers à court terme destinés à faire face aux besoins de trésorerie. Ils n'ont pas vocation à financer l'investissement et ne procurent aucune ressource budgétaire. Seuls les frais financiers et les intérêts doivent figurer au budget.

Entrent dans cette catégorie :

- les avances du Trésor ;
- les avances de trésorerie reçues ;
- les lignes de crédit de trésorerie n'ayant pas fait l'objet d'une consolidation ;
- les billets de trésorerie de court terme ;
- les autres crédits de trésorerie.

Au bilan, les crédits de trésorerie figurent parmi les éléments de passif composant la trésorerie.

◦ 3.1.2 COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

• Critères de comptabilisation

Les crédits de trésorerie sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

Les dettes liées aux lignes de trésorerie sont comptabilisées lors de l'utilisation des autorisations souscrites.

La date de comptabilisation initiale correspond à la date à laquelle la mise à disposition des fonds correspondants est effective.

➤ Évaluation

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les crédits de trésorerie sont comptabilisés à leur valeur nominale.

À la date de clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus (ICNE) sur les lignes de crédit de trésorerie doivent être comptabilisés ; ils correspondent à la charge d'intérêts dus par l'entité au titre de la période allant de la date de la dernière échéance à la date de clôture des comptes.

Si aucun décaissement d'intérêts n'a été réalisé au cours de l'exercice comptable, les intérêts courus non échus porteront sur la totalité de l'exercice.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2 : LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Les comptes financiers enregistrent les flux de valeurs ainsi que les opérations réalisées avec les établissements financiers et le Trésor. Ils comprennent également les comptes relatifs aux placements de trésorerie autorisés.

1. COMPTE 50 – VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement désignent les « titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance », par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27.

Les subdivisions du compte 50 enregistrent les mouvements de titres acquis dans le cadre des placements de trésorerie autorisés, en application de la réglementation en vigueur (articles L. 1618-1 et L. 1618-2 du CGCT).

Compte 506 – Obligations

Le compte 506 enregistre les opérations d'acquisition, de remboursement et de cession d'obligations, notamment sur les obligations assimilables du Trésor (OAT) émises par l'Agence France Trésor (AFT) dans le cadre de la gestion de la dette de l'État français.

- *Technique budgétaire et comptable*

1/ Opérations d'acquisition

Cas n°1 : Obligations souscrites lors d'une émission (achat pour la valeur d'acquisition au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur – **opération de trésorerie**)

- Débit 506 « Obligations »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Cas n°2 : Obligations acquises sur le marché secondaire

a) Versement des fonds (ordre de paiement – **opération de trésorerie**)

- Débit 4728 « Autres dépenses à régulariser »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

b) Enregistrement de la valeur d'achat (**opération non budgétaire**)

- Débit 506 « Obligations »
- Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

c) Prise en charge des frais de commission (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés »
- Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

2/ Opérations de cession

Cas n°1 : le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition

a) Encaissement des fonds lors de la revente (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 506 « Obligations » pour la valeur brute comptable (en principe, le coût d'entrée)

Part relative à la plus-value

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour le montant de la plus-value réalisée

b) Constatation de la plus-value réalisée sur cession (**opération budgétaire réelle**)

- . Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- . Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » (titre de recettes)

Cas n°2 : le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition

a) Encaissement des fonds lors de la revente (**opération de trésorerie**)

- . Débit 515 « Compte au Trésor »
- . Crédit 506 « Obligations »

b) Apurement du compte « Obligations » (**opération non budgétaire**)

- . Débit 4728 « Autres dépenses à régulariser »
- . Crédit 506 « Obligations » pour la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition

c) Constatation de la moins-value réalisée sur cession (**opération budgétaire réelle**)

- . Débit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » (mandat de paiement)
- . Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

3/ Obligations venant à échéance

Cas n°1 : le montant du remboursement est égal au prix d'acquisition

a) Remboursement des obligations (**opération de trésorerie**)

- . Débit 515 « Compte au Trésor »
- . Crédit 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition

Part relative aux intérêts perçus

- . Débit 515 « Compte au trésor »
- . Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour le montant des intérêts

b) Comptabilisation des intérêts perçus (**opération budgétaire réelle**)

- . Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- . Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

Cas n°2 : le montant du remboursement est supérieur au prix d'acquisition

a) Remboursement des obligations (**opération de trésorerie**)

- . Débit 515 « Compte au Trésor »
- . Crédit 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition

Part relative aux intérêts perçus et à la plus-value

- . Débit 515 « Compte au Trésor »
- . Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour le surplus

b) Comptabilisation des intérêts perçus (**opération budgétaire réelle**)

- . Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- . Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

c) Constatation de la plus-value réalisée sur cession (**opération budgétaire réelle**)

- . Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- . Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement »

Cas n°3 : le montant du remboursement est inférieur au prix d'acquisition

a) Remboursement des obligations (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 506 « Obligations » pour la valeur de cession

Part relative aux intérêts perçus

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour le montant des intérêts

b) Comptabilisation des intérêts perçus (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

c) Apurement du compte « Obligations » (**opération non budgétaire**)

- Débit 4728 « Autres dépenses à régulariser »
- Crédit 506 « Obligations » pour la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition

d) Constatation de la moins-value réalisée sur cession (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »
- Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

Compte 507 – Bons du Trésor

Les bons du Trésor se décomposent en deux catégories :

– les bons du Trésor à taux fixe et à intérêt précompté (BTF) sont des titres de créances négociables à court terme émis par voie d'adjudication pour une durée inférieure ou égale à un an ;

– les bons du Trésor à taux fixe et intérêts annuels (BTAN) sont des valeurs assimilables du Trésor émises par voie adjudication pour des durées de deux ou cinq ans.

- *Technique budgétaire et comptable*

1/ Acquisition de bons du Trésor (**opération de trésorerie**)

- Débit 507 « Bons du Trésor »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

En cas d'intérêts précomptés (opération budgétaire réelle)

- Débit 507 « Bons du Trésor »
- Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

Si une fraction de ces intérêts concerne des exercices ultérieurs (opération budgétaire réelle)

- Débit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » (titre de recettes)
- Crédit 487 « Produits constatés d'avance »

2/ Remboursement de bons du Trésor (anticipé ou à l'échéance)

a) Remboursement des obligations (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 507 « Bons du Trésor » pour la valeur brute comptable (en principe, le coût d'entrée)

Part relative à la plus-value

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour la différence entre le

montant du remboursement et le prix d'acquisition

b) Constatation de la plus-value réalisée sur cession (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » (titre de recettes)

Compte 508 – Autres valeurs mobilières et créances assimilées

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

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

2. COMPTE 51 – TRÉSOR, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

Compte 511 – Valeurs à l'encaissement

Compte 5113 – Titres spéciaux de paiement

Le compte 5113 enregistre la remise à l'encaissement de chèques-restaurant, de chèques emplois-services universels, de chèques d'accompagnement personnalisé, de titres emplois-services ou encore de chèques-vacances.

- *Technique budgétaire et comptable*

Remise de titres spéciaux (**opération non budgétaire**)

- Débit 5113 « Titres spéciaux de paiement et assimilés à l'encaissement »
- Crédit du compte de tiers intéressé

Encaissement des titres spéciaux (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5113 « Titres spéciaux de paiement et assimilés à l'encaissement » pour le montant net des encaissements

Apurement du compte « Titres spéciaux de paiement » (**opération non budgétaire**)

- Débit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant des commissions prélevées
- Crédit 5113 « Titres spéciaux de paiement et assimilés à l'encaissement »

Comptabilisation des frais de gestion (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés »
- Crédit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement »

Compte 5115 – Cartes bancaires à l'encaissement

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

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

- le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;
- ou le compte de prise en charge du titre ayant fait l'objet du règlement par le redevable.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant des commissions prélevées qui sera *in fine* imputé au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Lorsque l'encaissement a été opéré par un terminal de paiement installé dans le poste comptable, l'encaissement est directement enregistré au débit du compte au Trésor, le jour de la transaction au guichet. Cet enregistrement s'effectue pour le montant brut, les commissions prélevées relatives aux encaissements par carte bancaire opérés par un terminal de paiement installé dans le poste comptable étant prises en charge par l'État.

Compte 5116 – T.I.P. à l'encaissement

Le compte 5116 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation de la diminution de la créance de l'entité (compte « redevables ») et, d'autre part, la constatation de l'encaissement des fonds (compte au Trésor).

Il est débité par le crédit du compte « redevables » concerné lors de la comptabilisation des TIP. Il est ensuite crédité par le débit du compte au Trésor à la date de règlement.

Compte 5117 – Valeurs impayées

Compte 51172 – Chèques impayés

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

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

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

Aussi, le redevable se trouve-t-il placé vis-à-vis de l'entité dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque ; l'opération est annulée en constatant une écriture de débit au compte de prise en charge du titre, crédité à l'origine par le crédit du compte 51172.

Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux¹ et que la provision est devenue insuffisante du fait du tiré, la partie versante est libérée et seule la responsabilité du comptable peut être mise en cause.

Dans ce cas, le compte 51172 est crédité par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » au vu de l'arrêté de débet pris à l'encontre du comptable ; le compte 429 est ensuite purgé dans les conditions indiquées *supra*.

Compte 51175 – Cartes bancaires impayées

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

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

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

Compte 51176 – T.I.P. Impayés

À l'instar du compte 5116, le compte 51176 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation du T.I.P. impayé (compte au trésor). et, d'autre part, la constatation du rétablissement de la créance de l'entité (compte « redevables »).

Il est débité par le crédit du compte au Trésor ; il est ensuite crédité par le débit du compte « redevables ».

Compte 51178 – Autres valeurs impayées

¹ La loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant dispositions d'ordre économique et financier a modifié la durée de validité du chèque qui est désormais d'un an à compter de la date d'expiration du délai de présentation.

Le compte 51178 permet de retracer les rejets de prélèvements.

Lors de la constatation du rejet, le compte 51178 est débité par le crédit du compte au Trésor.

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

Compte 5118 – Autres valeurs à l'encaissement

Le compte 5118 est utilisé pour retracer les recouvrements par prélèvements automatiques.

- *Technique budgétaire et comptable*

Constatation du prélèvement à l'échéance (**opération non budgétaire**)

- Débit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »
- Crédit du compte de tiers intéressé

Encaissement des fonds à réception du relevé de la Banque de France (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement » pour le montant net des encaissements

Apurement des valeurs à l'encaissement (**opération non budgétaire**)

- Débit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission prélevée
- Crédit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »

Comptabilisation de la commission (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés »
- 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement »

Compte 515 – Compte au Trésor

En application de l'article 26-3° de la Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), les fonds des collectivités territoriales et leurs établissements publics sont déposés au Trésor.

Tous les décaissements et encaissements, quel que soit leur mode, sont constatés au compte 515.

Compte 516 – Comptes de placement (court terme)

Compte 5161 – Compte de placement rémunéré

Le compte de placement rémunéré est un compte de dépôt ouvert auprès du Trésor qui a été autorisé en application de l'article 197 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Compte 5162 – Compte à terme

L'article L. 1618-2 du CGCT permet, dans le cadre des dérogations à l'obligation de dépôt des fonds au Trésor, la possibilité d'ouvrir des comptes à terme (cf. instruction n°04-004-K1 du 12 janvier 2004).

- *Technique budgétaire et comptable*

Alimentation du compte à terme (**opération non budgétaire**)

- Débit 5162 « Compte à terme »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Clôture du compte à terme à l'échéance (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »

- Crédit 5162 « Compte à terme » pour le montant du principal

Part relative aux intérêts perçus

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour le montant des intérêts

Comptabilisation des intérêts perçus (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 7688 « Autres produits financiers – Autres »

Si la clôture du compte à terme intervient sur l'exercice N+1, un produit d'intérêts à recevoir doit être constaté en fin d'exercice N (cf. commentaires du compte 5188).

Compte 517 – Livrets d'épargne des pupilles du département

Le compte 517 est débité du montant des deniers des pupilles placés sur un livret d'épargne auprès d'un établissement bancaire ainsi que des intérêts notifiés par l'établissement bancaire, par le crédit :

- du compte au Trésor ;
- du compte 452 « Deniers des pupilles ».

Compte 518 – Intérêts courus

Le compte 518 retrace les intérêts courus non échus, à payer ou à recevoir à la fin de l'exercice comptable, notamment sur les lignes de trésorerie ou sur valeurs mobilières de placement.

Compte 5186 – Intérêts courus à payer

Le compte 5186 « Intérêts courus à payer » est crédité en fin d'exercice des intérêts courus non échus par le débit du compte 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs » (**opération d'ordre semi-budgétaire ou mixte**). Une opération de contre-passation est effectuée au début de l'exercice suivant.

Compte 5187 – Intérêts courus à recevoir

Le compte 5187 « Intérêts courus à recevoir » est débité en fin d'exercice des intérêts courus non échus par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » ou du compte 7688 « Autres produits financiers – Autres » selon la nature des intérêts à recevoir (**opération d'ordre semi-budgétaire ou mixte**). Une opération de contre-passation est effectuée au début de l'exercice suivant.

Compte 519 – Crédits de trésorerie

Le compte 519 retrace les fonds provenant des avances de trésorerie (comptes 5191 et 5192), de l'ouverture de lignes de crédit auprès d'établissements financiers (compte 5193), de billets de trésorerie (compte 5194) et d'autres crédits de trésorerie (compte 5198).

Ils sont destinés à financer le décalage temporaire entre le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes.

Compte 5191 – Avances du Trésor

En cas d'insuffisance momentanée de la trésorerie, des avances du Trésor peuvent être consenties aux entités dans les conditions prévues aux articles L. 2337-1 et R. 2337-1 du CGCT pour les communes et par renvoi *via* les articles :

- L. 2512-20 du CGCT pour la Ville de Paris ;
- L. 3336-1 et R. 3336-1 du CGCT pour les départements ;
- L. 4333-1 et R. 4333-1 du CGCT pour les régions ;
- L. 3662-10 et D. 3662-2 du CGCT pour la métropole de Lyon ;

- L. 5217-10 et D. 5217-1 du CGCT pour les métropoles ;
- L. 71-110-1 et D. 71-110-1 du CGCT pour la collectivité territoriale de Guyane ;
- L. 72-100-1 et D. 72-100-1 du CGCT pour la collectivité territoriale de Martinique ;
- L. 4421-1 du CGCT pour la collectivité de Corse.

Compte 5192 – Avances de trésorerie

Le compte 5192 retrace les avances à court terme (infra-annuelles) destinées à faire face à un besoin ponctuel et certain de disponibilités.

- *Technique budgétaire et comptable*

Mise à disposition des fonds (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5192 « Avances de trésorerie »

Remboursement du capital (ordre de paiement – **opération de trésorerie**)

- Débit 5192 « Avances de trésorerie »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Comptabilisation des intérêts dus (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs » par le crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer » (cf. commentaires du compte 518).

Compte 5193 – Lignes de crédit de trésorerie

La ligne de trésorerie est un droit de tirage permanent, défini dans les termes du contrat entre l'établissement financier et l'entité, qui est consenti pour une durée déterminée et dans la limite d'un plafond précis. L'ouverture d'une ligne de crédit a pour seul objectif de faire face à un besoin ponctuel et éventuel de disponibilités. Elle ne peut être analysée comme un recours à l'emprunt.

Compte 51931 – Lignes de crédit de trésorerie non liées à un emprunt

- *Technique budgétaire et comptable*

Encaissement des fonds sur tirage d'une ligne de crédit de trésorerie (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor » pour le montant net de l'opération
- Débit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission de réservation
- Crédit 51931 « Ligne de crédit de trésorerie non liées à un emprunt »

Comptabilisation de la commission de réservation (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés »
- Crédit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission de réservation

Remboursement en capital de la ligne de trésorerie (**opération de trésorerie**)

- Débit 51931 « Ligne de crédit de trésorerie non liées à un emprunt »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Paiement des intérêts (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs » par le crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer » (cf. commentaires du compte 518).

Compte 51932 – Lignes de crédit de trésorerie liées à un emprunt

Cf. commentaires du compte 16449.

Compte 5194 – Billets de trésorerie

L'article 25 de la loi du 15 mars 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a modifié l'article L.213-3 du code monétaire et financier, en autorisant les collectivités locales et leurs groupements à émettre des titres de créances négociables.

Il s'agit, au terme de l'article 19 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991, de « titres émis au gré de l'émetteur, négociables sur un marché réglementé, qui représentent chacun un droit de créance pour une durée déterminée ».

Le compte 5194 « Billets de trésorerie » retrace l'émission de titres de créances négociables émis pour une durée variant de 1 jour à 1 an, dénommés billets de trésorerie (BT).

Les billets de trésorerie ont vocation à fournir des ressources de trésorerie pour une durée de 1 an maximum ; ils sont émis à un rythme défini par l'émetteur et selon les besoins de disponibilités de celui-ci. Dès lors ils peuvent être rapprochés des lignes de crédit de trésorerie destinées à faire face à un besoin ponctuel de disponibilités.

- *Technique budgétaire et comptable*

Encaissement des fonds suite à l'émission des billets de trésorerie (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor » pour le montant net collecté
- Débit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission
- Crédit 5194 « Billets de trésorerie »

Comptabilisation des commissions (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés »
- Crédit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission

Paiement des intérêts (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Remboursement à l'échéance des billets de trésorerie (**opération de trésorerie**)

- Débit 5194 « Billets de trésorerie »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 5198 – Autres crédits de trésorerie

3. COMPTE 54 – RÉGIES

Les dispositions relatives aux régies des collectivités territoriales et de leurs établissements publics sont prévues par les articles R. 1617-1 et s. du CGCT.

Compte 541 – Disponibilités chez les régisseurs

Compte 5411 – Régisseurs d’avances (avances)

Le compte 5411 « Régisseurs d’avances (avances) » est débité du montant des avances versées au régisseur par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité par le débit :

- des comptes de charges concernés, du montant des pièces de dépenses remises par le régisseur et faisant l’objet de l’émission d’un mandat de dépense ;
- du compte au Trésor, du montant des avances inemployées reversées par le régisseur.

- *Technique budgétaire et comptable*

Versement de l’avance au régisseur (**opération de trésorerie**)

- Débit 5411 « Régisseurs d’avance (avances) »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Comptabilisation des dépenses réalisées par le régisseur et acceptées par le comptable après contrôle (**opération budgétaire réelle**)

- Débit des comptes 6 intéressés (mandat de paiement)
- Crédit 5411 « Régisseurs d’avance (avances) »

Reconstitution de l’avance (**opération de trésorerie**)

- Débit 5411 « Régisseurs d’avance (avances) »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 5412 – Régisseurs de recettes (fonds de caisse)

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

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

- *Technique budgétaire et comptable*

Versement du fonds de caisse par le comptable (**opération de trésorerie**)

- Débit 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Versement par le régisseur de ses encaissements (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4711 « Versements des régisseurs »

Comptabilisation des recettes encaissées par le régisseur et acceptées par le comptable après contrôle (**opération budgétaire réelle**)

- Débit 4711 « Versements des régisseurs »
- Crédit des comptes 7 intéressés (titre de recettes)

Compte 5414 – Régisseurs des dépôts des enfants

Le compte 5414 « Régisseurs des dépôts des enfants » est débité des prélèvements faits par le régisseur par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité des versements des dépôts par le débit du compte au Trésor.

Compte 542 – Disponibilités chez d’autres tiers

Compte 5421 – Administrateurs de legs

Le compte 5421 « Administrateurs de legs » est :

- débité du montant des recettes annuelles par le crédit du compte 461 « Dons et legs en instance » ;
- crédité du montant des dépenses annuelles par le débit du compte 461, et à la reddition du compte final par l'administrateur par le débit du compte au Trésor pour la somme nette revenant à l'entité.

Compte 5428 – Disponibilités chez d'autres tiers

Dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L. 1611-7 du CGCT, le compte 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers » enregistre l'avance permanente versée par l'entité, agissant en tant que mandant, au mandataire. Cette avance permanente s'analyse comme un fonds de caisse destiné à garantir une trésorerie minimale au mandataire. En application de l'article D. 1611-21 du CGCT, elle est notamment destinée à fournir l'alimentation initiale du compte de dépôt de fonds au Trésor que doit obligatoirement ouvrir un organisme mandataire non doté d'un comptable public.

Le compte 5428 est débité, au vu d'un ordre de paiement émis et signé par l'ordonnateur, par le crédit du compte au Trésor à hauteur du montant de l'avance permanente versée au mandataire. Cette avance est reconstituée suivant la même écriture lorsqu'elle a été consommée pour le paiement des dépenses au vu des justificatifs fournis par le mandataire.

Le compte 5428 est crédité :

- par le débit du compte 515 lors du remboursement de l'avance par le mandataire, au vu d'un ordre de recette émis et signé par l'ordonnateur ;
- par le débit du compte 4093 « Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours » à hauteur de la fraction de l'avance permanente éventuellement utilisée pour faire face, de façon temporaire, à des dépenses insuffisamment couvertes par l'avance de fonds consentie (cf. commentaire du compte 4093).

L'instruction du 9 février 2017 relative aux mandats passés par les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements destinés à l'exécution de certaines de leurs recettes et de leurs dépenses présente les écritures comptables.

- *Technique budgétaire et comptable*

Versement d'une avance permanente (**opération de trésorerie**)

- Débit 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Prélèvement sur l'avance permanente (**opération non budgétaire**)

- Débit 4093 « Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours »
- Crédit 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers »

Reconstitution de l'avance permanente (**opération de trésorerie**)

- Débit 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Encaissement pour solde de l'avance permanente (**opération de trésorerie**)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers »

2.4. COMPTE 55 – AVANCES DE TRÉSORERIE VERSÉES

Les subdivisions du compte 55 sont débitées des avances de trésorerie consenties conformément à la réglementation et créditées des remboursements.

Ces avances sont infra-annuelles ; au-delà, elles sont requalifiées en prêts et enregistrées sur le compte 274.

Compte 551 – Avances à des établissements publics locaux et à certains organismes

Compte 5511 – Avances aux établissements de santé

Compte 5512 – Avances aux EPCI en début d'activité

Compte 5518 – Autres avances aux EPL et organismes

Compte 552 – Avances aux Sociétés d'Économie Mixte

Compte 553 – Avances à des régions dotées de la seule autonomie financière

Compte 558 – Autres avances de trésoreries versées

2.5. COMPTE 56 – FONDS DE GARANTIE RÉGIONAUX

Le compte 56 retrace les mouvements affectant les fonds de garantie institués par le décret n°77-849 du 27 juillet 1977¹¹⁰ et constitués par les régions dans le but de favoriser la création ou le développement d'entreprises industrielles.

Il est débité du montant des capitaux placés et des intérêts et arrérages perçus. Il est crédité lors du retrait des fonds, de l'amortissement et de la vente de titres.

Compte 561 – Fonds de garantie sur comptes de dépôts

Compte 562 – Fonds de garantie sur comptes de marché monétaire

Compte 563 – Fonds de garantie sur comptes de valeurs

- *Technique budgétaire et comptable*

Constitution du fonds de garantie (opération budgétaire réelle)

- Débit 275 « Dépôts et cautionnements versés »
- Crédit 4531 « Fonds de garantie »

Versement du fonds de garantie (opération de trésorerie)

- Débit 56 « Fonds de garantie régionaux »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Mouvements positifs provenant du placement du fonds de garantie (opération d'ordre non budgétaire)

- Débit 56 « Fonds de garantie régionaux »
- Crédit 4531 « Fonds de garantie »

Mouvements négatifs provenant du placement du fonds de garantie (opération d'ordre non budgétaire)

- Débit 4531 « Fonds de garantie »
- Crédit 56 « Fonds de garantie régionaux »

Récupération des fonds en fin d'opération (opération de trésorerie)

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 56 « Fonds de garantie régionaux »

Clôture du fonds de garantie (opération budgétaire réelle)

- Débit 4531 « Fonds de garantie »

¹¹⁰ Depuis 1988, les régions ne peuvent plus créer de fonds de garantie sur la base du décret n°77-849 du 27 juillet 1977 puisqu'il a été abrogé par le décret n°88-139 du 10 février 1988 relatif au régime financier et comptable des régions. Toutefois, les fonds de garantie préexistants subsistent.

· **Crédit 275 « Dépôts et cautionnements versés »**

L'excédent éventuellement ressorti au compte 4531 s'analyse comme un produit divers de gestion courante (compte 75888) ; à l'inverse, le déficit s'analyse comme une charge de gestion courante (compte 65888).

Enfin, les fonds de garantie régis par les articles L. 4211-1-10° et L. 4253-3 du CGCT sont retracés au compte 266 « Autres formes de participation ». Ceux-ci étant versés auprès d'un établissement de crédit ou d'une société de financement (et non auprès d'un comptable public), les mouvements affectant ces fonds ne sont pas retracés au compte 56.

4. COMPTE 58 – VIREMENTS INTERNES

Le compte de virements internes est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il doit se trouver soldé.

Compte 580 – Opérations d'ordre budgétaires

Le compte 580 est utilisé lors de la comptabilisation des opérations d'ordre budgétaires en raison du décalage pouvant exister entre la comptabilisation des titres et celle des mandats correspondants. Dans ce cas, le comptable demande à l'ordonnateur l'émission du titre ou du mandat dans les meilleurs délais et en tout état de cause avant la fin de l'exercice.

Compte 584 – Encaissement par lecture optique

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

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

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

Compte 587 – Comptes pivots

Compte 5871 – Compte pivot – Encaissement régie à ventiler

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

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

Compte 5872 – Compte pivot – Admission en non valeur

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

Compte 588 – Autres virements internes

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

Dans le budget collectivité source :

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

Dans le budget collectivité cible :

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

Compte 589 – Comptes techniques

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

Compte 5891 – Reprise des balances d'entrée

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

Compte 5892 – Migration

Compte 5893 – Migration des rôles

Compte 5894 – Ventilation comptes budgétaires

5. COMPTE 59 – DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FINANCIERS

Compte 590 – Dépréciation des valeurs mobilières de placement

Compte 5906 – Obligations

Compte 59061 – Obligations (non budgétaires)

Compte 59062 – Obligations (budgétaires)

Compte 5908 – Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Compte 59081 – Autres valeurs mobilières et créances assimilées (non budgétaires)

Compte 59082 – Autres valeurs mobilières et créances assimilées (budgétaires)

Compte 595 – Dépréciation des avances de trésorerie versées

Compte 5951 – Dépréciation des avances de trésorerie versées (non budgétaires)

Compte 5952 – Dépréciation des avances de trésorerie versées (budgétaires)

Les moins-values latentes sur les obligations et les valeurs mobilières de placement (autres que les bons du Trésor) font l'objet de dépréciations sans compensation possible avec les plus-values latentes.

Concernant les avances de trésorerie versées par l'entité à un organisme, une dépréciation doit être constituée dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce à l'encontre de l'organisme concerné. Elle est constituée à hauteur du risque de dépréciation de ces créances estimé par l'entité.

Le compte 59 « Dépréciations des comptes financiers » est crédité du montant des dépréciations financières d'obligations, de valeurs mobilières de placement (autres que les bons du Trésor) et d'avances de trésorerie versées par le débit du compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers ».

Ce compte est débité par le crédit du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers » lorsque la dépréciation s'avère, en tout ou partie, sans objet.

Les comptes 59 sont :

- soit des comptes non budgétaires (régime de droit commun) ;
- soit des comptes budgétaires (régime dérogatoire pour les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés et la Ville de Paris).

Les départements, les régions, la collectivité de Corse, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et leurs services à caractère administratif rattachés doivent exclusivement appliquer le régime de droit commun. Par conséquent, pour ces entités, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont toujours des **opérations semi-budgétaires** (comptes 68 et 78 budgétaires ; compte 59 non budgétaire).

Seuls les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés et la Ville de Paris ont la possibilité réglementaire¹¹¹, sur décision de l'assemblée délibérante, d'opter pour le régime dérogatoire avec des dépréciations budgétaires. Dans ce cas, les constitutions et les reprises sur dépréciations sont des **opérations d'ordre budgétaires** (comptes 68, 78 et 59 budgétaires).

Comptablement, les dépréciations sont retracées au compte 59 :

- à terminaison 1, si elles sont semi-budgétaires ;
- à terminaison 2, si elles sont budgétaires.

Le dispositif de neutralisation budgétaire des dépréciations est présenté au commentaire du compte 197 « Neutralisation des provisions et dépréciations ».

¹¹¹En vertu de l'article L. 5217-10 du CGCT renvoyant aux dispositions des articles L. 2331-8 et R. 2321-3 du CGCT (articles L. 3662-9 et D. 3662-1 du CGCT pour la métropole de Lyon).

TITRE 7 – CLASSE 6 : LES COMPTES DE CHARGES

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1.1 DÉFINITION

Une charge est définie comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.

Les charges de l'entité correspondent soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Les charges de l'entité comprennent également les dotations liées aux amortissements, aux provisions ou aux dépréciations.

Les charges sont retracées au compte de résultat au sein de trois catégories : les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières.

– Les catégories de charges :

· Les charges de fonctionnement :

Les charges de fonctionnement résultent de l'activité de l'entité.

Elles comprennent notamment :

– les charges liées à la consommation de marchandises et d'approvisionnements, à la réalisation de travaux et à la consommation directe de services par l'entité au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation de stock ;

– les charges de personnel correspondant à l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entité, ainsi qu'aux charges sociales correspondantes et les autres charges de personnel.

Elles concernent :

– les rémunérations du personnel, qui correspondent notamment à leur rémunération principale (salaires et traitements), aux heures supplémentaires, aux primes et gratifications, au supplément familial de traitement, aux indemnités de congés payés ainsi qu'aux charges liées au compte épargne temps et indemnités diverses ;

– les charges de sécurité sociale et de prévoyance ;

– les autres charges de personnel.

– les charges liées aux indemnités des élus et des membres du conseil économique, social et environnemental régional ;

– les autres charges de fonctionnement dont celles relatives aux pertes sur les créances irrécouvrables (créances admises en non valeur) ou les pertes de change sur créances et dettes non financières ;

– les charges liées aux obligations légales sur impôts et taxes hors versements liés à la rémunération du personnel ;

– les dotations liées aux amortissements, aux dépréciations d'actifs et aux provisions.

Elles comprennent par ailleurs les charges spécifiques suivantes :

– les charges relatives aux annulations de titres sur exercices antérieurs ;

– les valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés. ;

– les charges liées à la neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions ;

– la neutralisation des plus-values de cessions.

· Les charges d'intervention :

. *Nature et caractéristiques*

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 de bénéficiaires clairement identifiées sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Ils sont réalisés soit directement par l'entité, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers agissant en tant que mandataire de l'entité.

Les charges d'intervention résultent soit de la mise en œuvre de dispositions prévues par des textes législatifs¹¹² ou réglementaires, soit d'initiatives propres à l'entité (exemple : versement d'une subvention de fonctionnement).

La reconnaissance par l'entité de la dépense d'intervention est réalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel, créateur de droits.

Les charges d'intervention sont ainsi constituées des aides économiques et sociales versées par l'entité.

Si aucune contrepartie directe de la part du bénéficiaire final de la charge d'intervention n'est attendue, il peut en revanche lui être demandé de satisfaire un certain nombre de conditions dont la réalisation est nécessaire pour permettre le versement de l'aide. Ces conditions sont nécessaires à la naissance ou au maintien du droit chez le bénéficiaire final potentiel.

Par exemple, pour être éligible à l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) octroyée par le département¹¹³, la situation de dépendance du demandeur à l'APA, condition *sine qua non* au versement de l'allocation, doit être avérée.

Lorsqu'elles existent, les conditions attachées au dispositif revêtent une importance particulière puisque, dès lors qu'elles sont remplies, l'entité a une obligation envers le bénéficiaire. En revanche, si toutes les conditions ne sont pas remplies, l'entité n'a qu'une obligation potentielle. Le traitement comptable des dépenses d'intervention varie selon le caractère avéré ou potentiel de l'obligation.

Les catégories de bénéficiaires peuvent être des ménages (personnes privées), des entreprises, des associations ou d'autres entités publiques.

Au compte de résultat, les charges d'intervention sont présentées selon les catégories de bénéficiaires finaux (ménages, personnes morales de droit privé, collectivités territoriales, autres organismes publics dont établissements d'enseignement).

. *Fait générateur de la charge*

L'entité doit comptabiliser au titre d'un exercice toutes les charges correspondant à des services faits constatés.

Concernant les dépenses d'intervention, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'entité est formalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel. Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires sont réunies, l'entité a une obligation envers le bénéficiaire de la dépense d'intervention.

Par ailleurs, bien que les versements soient subordonnés à des autorisations budgétaires, celles-ci ne constituent pas une condition à la constitution des droits du bénéficiaire. Ainsi, dès lors que le droit du bénéficiaire est établi, la dépense d'intervention, certaine et exigible, est obligatoire et l'entité doit prévoir les crédits budgétaires permettant de constater la charge correspondante.

¹¹² Exemple : le dispositif du RSA pour les départements dont la mise en œuvre est prévue par la loi n°2008-1249 du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion.

¹¹³ Loi n° 2001-647 du 20 juillet 2001 relative à la prise en charge de la perte d'autonomie des personnes âgées et à l'allocation personnalisée d'autonomie.

· *Précisions sur la constatation de la réalisation du droit du bénéficiaire*

La constatation, par l'entité, de la réalisation du droit du bénéficiaire se fait indépendamment du fait qu'il mobilisera ou non ce droit par la suite : le fait générateur existe dès lors que les conditions définies pour que le droit puisse être ouvert sont réunies. Il ne s'agit pas d'évaluer la probabilité que le bénéficiaire renonce *in fine* à ce droit.

La réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire d'une dépense d'intervention est indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'entité.

· Les charges financières :

Ces charges résultent des opérations financières de l'entité.

Elles sont réparties selon les quatre catégories suivantes : les charges d'intérêts, les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement, les autres charges financières et les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions 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 ;
- et 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 des cessions de valeurs mobilières de placement.

Les autres charges financières comprennent :

- les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère ;
- les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.

En sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie, qui entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement.

· 1.2 COMPTABILISATION

Une charge est comptabilisée lorsque les deux critères cumulatifs suivants sont remplis :

- son fait générateur est intervenu ;
- elle peut être évaluée de manière fiable.

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge est la constatation de l'existence d'une obligation actuelle qui correspond soit à un service fait, soit à la survenance d'une perte ou la matérialisation d'un risque.

S'agissant des charges d'intervention, le service fait correspond à la réalisation, ou au maintien sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire.

· Charges de fonctionnement :

Le service fait est réalisé de différentes manières, en raison de la diversité des natures de charges entrant dans cette catégorie.

Pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures.

Pour les prestations de services, le service fait correspond à la réalisation de ces prestations de services.

Pour les rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par le personnel.

Pour les charges résultant de l'existence d'un risque lié à l'activité de l'entité, le critère de rattachement à l'exercice est le fait faisant naître le risque. Il en est ainsi notamment pour les litiges.

· Charges d'intervention :

Le traitement comptable des dépenses d'intervention est analysé en fonction :

– de l'existence de l'obligation contractée au titre de la dépense d'intervention, sachant que l'entité a une obligation dès lors que toutes les conditions requises sont remplies, ce qui conditionne le fait générateur de la charge, c'est-à-dire le service fait. En revanche, si l'ensemble des conditions requises ne sont pas intégralement remplies, l'entité a une obligation potentielle constituant un engagement hors-bilan.

– et du caractère annuel ou pluriannuel de l'obligation contractée au titre de la dépense d'intervention.

Les obligations contractées au titre des dépenses d'intervention à caractère annuel donnent lieu, dans les comptes, à une charge et éventuellement un passif (charge à payer).

S'agissant des dépenses d'intervention à caractère pluriannuel, les obligations peuvent donner lieu à la constatation :

- d'une charge (éventuellement une dotation aux provisions) et/ou d'un passif (une charge à payer ou une provision) dès lors que l'obligation existe ;
- d'un engagement mentionné en annexe, s'il s'agit d'une obligation potentielle, c'est-à-dire si l'ensemble des conditions requises ne sont pas remplies ;
- d'une charge, éventuellement un passif et un engagement mentionné en annexe, si une partie de l'obligation existe et une autre n'est que potentielle.

Remarques

– Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent à des versements reçus d'un tiers (État, Union Européenne, autre entité) que l'entité redistribue sans marge d'appréciation au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'entité n'est alors qu'un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit du tiers. Les opérations d'intervention réalisées pour compte de tiers ne sont pas retracées dans les charges de l'entité, mais doivent être comptabilisées en compte de tiers.

– Le versement d'une subvention d'équipement est une dépense d'intervention comptabilisée à l'actif, en immobilisation incorporelle (cf commentaire du compte 204 « Subventions d'équipement versées »).

· Charges financières :

Pour les charges financières constituant des intérêts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acquisition par le tiers, *pro rata temporis*, de ces intérêts.

Pour les charges financières constituant des pertes, le critère de rattachement est la constatation des pertes.

Les charges financières constituant des indemnités de réaménagement de la dette ou des pénalités de remboursement anticipé lié au refinancement de la dette peuvent faire l'objet d'un étalement de charges (cf. commentaire du compte 4817 « Indemnités de renégociation de la dette »).

Remarque relative à la procédure de rattachement des charges à l'exercice :

Le rattachement des charges à l'exercice auquel elles se rapportent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices. Il vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges qui s'y rapportent, et celles-là seulement.

Cette procédure consiste à intégrer dans le résultat annuel toutes les charges correspondant à des services faits au cours de l'exercice considéré qui n'ont pu être comptabilisées en raison, notamment de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le rattachement des charges comme pour toute émission de mandat, implique l'inscription de crédits au budget.

Le principe énoncé ci-dessus peut faire l'objet d'aménagements lorsque les charges à rattacher ne sont pas susceptibles d'avoir une incidence significative sur le résultat de l'exercice ; toutefois, il importe de conserver chaque année une procédure identique pour ne pas nuire à la lisibilité des comptes.

Le rattachement de certaines charges peut être soumis à des règles particulières. Ainsi en est-il, par exemple, des subventions de fonctionnement à verser assorties d'une condition suspensive qui n'ont à être rattachées que si la justification de la réalisation de la condition a été produite à la partie versante avant le 31 janvier N+1.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

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

- au fonctionnement normal ou courant ;
- à la gestion financière ;
- à des opérations spécifiques.

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

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

Certaines charges relatives à des opérations spécifiques sont inscrites sous le compte 67.

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

Les comptes de classe 6 présentent habituellement un solde débiteur sauf ceux à terminaison 9 qui présentent un solde créditeur. Par ailleurs, les comptes de variation de stock 603 peuvent être créditeurs ou débiteurs selon qu'il y a stockage ou déstockage en fin d'exercice.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées, toutes taxes comprises, sauf en cas d'assujettissement à la T.V.A. (cf. commentaire sur la classe 7).

Les comptes 60 à 68 ne doivent pas enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 « Immobilisations incorporelles », 21 « Immobilisations corporelles », 23 « Immobilisations en cours », 26 « Participations et créances rattachées à des participations », 27 « Autres immobilisations financières » et 50 « Valeurs mobilières de placement ».

Toutefois, lorsque les services techniques de l'entité réalisent eux-mêmes des biens immobilisés, les dépenses sont inscrites dans les comptes de charges correspondant à leur nature et, en fin d'exercice, elles sont transférées par écriture d'ordre budgétaire au débit des comptes d'immobilisations concernés par le crédit d'une subdivision du compte 72 « Production immobilisée ».

Conformément à l'arrêté du 26 octobre 2001 relatif à l'imputation des dépenses du secteur public local pris en application des articles L.2122-21, L.3221-2 et L.4231-2 du CGCT¹¹⁴, il est fixé un seuil unitaire de signification de 500 € TTC en dessous duquel l'acquisition d'un bien meuble est systématiquement comptabilisé en charges. L'arrêté fixe, toutefois, en annexe une liste de biens meubles constituant des immobilisations par nature, quelle que soit leur valeur unitaire.

1. COMPTE 60 – ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

1.1 PRINCIPES

Au compte 60 sont enregistrés :

- les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker (comptes 601, 602 et 607) et les variations de stocks afférents (compte 603) ;
- les achats de biens ou services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production (comptes 604 et 605) ;
- les achats d'approvisionnements non stockables ou non stockés (compte 606) tels que ceux afférents à des fournitures. Les achats non consommés (exemple : combustibles et

¹¹⁴ Arrêté applicable aux métropoles, collectivités territoriales de Guyane et Martinique, collectivité de Corse et Ville de Paris en vertu respectivement des articles L.5211-1, L.7171-1, L.7224-10, L. 4421-1 et L.2512-1 du CGCT.

carburants non suivis en comptes de stocks ...) en fin d'exercice, sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486 ;

- les frais accessoires sur terrains en cours d'aménagement à incorporer au coût de production (compte 608) ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 à 607, au prix d'achat en contrepartie du compte de fournisseur 4011 « Fournisseurs ». Les achats stockés sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes 601, 602 et 607 correspondent aux comptes 31, 32 et 37. Les comptes 601, 602 et 607 ne doivent donc être utilisés qu'en cas de tenue d'une comptabilité de stocks.

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxes récupérables pour les services assujettis à la T.V.A..

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures et comptabilisés au compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ».

Les frais accessoires d'achat payés à des tiers (transports, commissions, assurances...) sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. Toutefois, l'entité peut les comptabiliser directement aux comptes d'achats concernés (601 à 607) lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

Lorsque les marchandises ou les approvisionnements ont été reçus mais que la facture correspondante n'est pas encore parvenue, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter en fin d'exercice les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues ».

Le compte 609 enregistre à son crédit les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, *non déduit des factures d'achats*, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures, ainsi que les avoirs correspondant à une remise (voir commentaires du compte 609). Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont enregistrés au crédit des comptes d'achats correspondants et donnent lieu à une réduction du mandat initial.

L'avoir donne lieu à émission d'un titre de recettes imputé au crédit du compte 609 par le débit du compte 4097 « Fournisseurs – Autres avoirs ».

1.2 DESCRIPTION DES COMPTES

Compte 601 – Achats stockés – Matières premières et fournitures

Ce compte enregistre, outre les achats de matières premières et de fournitures stockées, les achats de quotas d'émission de gaz à effet de serre et de certificats d'économie d'énergie, assimilés, sur le plan comptable, à des matières premières « administratives ».

Compte 602 – Achats stockés – Autres approvisionnements

Ce compte enregistre notamment les achats stockés de matières et fournitures consommables (combustible, carburant, fournitures administratives ...) et les achats stockés de fournitures de voirie, de produits pharmaceutiques ou d'alimentation.

Compte 603 – Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises (variations dans l'exercice des comptes 31, 32 et 37).

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031, 6032, 6037) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnement et de marchandises à la clôture de l'exercice et la

valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final (stock de sortie) et le stock initial (stock d'entrée), abstraction faite des dépréciations constatées au titre de l'exercice clos.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6031, 6032 et 6037 peuvent être créditeurs ou débiteurs en fin d'exercice. Si le solde est débiteur, il y a eu déstockage. Dans le cas contraire, si le solde est créditeur, il y a eu stockage.

L'annulation du stock initial et la constatation du stock final sont des *opérations d'ordre budgétaires* avec le compte 6031 (compte 31 budgétaire), *semi-budgétaires* avec le compte 6032 et 6037 (comptes 32 et 37 non budgétaires).

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°23 à 26]

- *Technique budgétaire et comptable (selon la technique de l'inventaire intermittent)*

Exercice N :

En cours d'exercice, achats d'approvisionnement, pour la valeur d'achat (dépense réelle)

- Débit de la subdivision concernée du compte 602 « Achats stockés – Autres approvisionnements » (mandat de paiement)
- Débit 44566 « TVA sur autres biens et services » (si assujettissement à TVA)
- Crédit du compte 4011 « Fournisseurs »

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks (*opération d'ordre semi-budgétaire*)

1) Annulation du stock initial :

- Débit 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » (mandat de paiement)
- Crédit de la subdivision concernée du compte 32 « Autres approvisionnements »

2) Constatation du stock final (stock initial au 31/12/N-1 + achats N – consommations N)

- Débit de la subdivision concernée du compte 32 « Autres approvisionnements »
- Crédit du compte 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » (titre de recettes)

Compte 604 – Achats d'études, prestations de services

Les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'entité sont inscrits au débit de ce compte.

Ainsi en est-il notamment dans le cas d'aménagement de terrains où les études et prestations intégrées au coût de production s'imputent au compte 6045 « Achats d'études, prestations de services (terrains à aménager) ».

Lorsqu'une entité fait appel à un tiers pour effectuer une prestation de services, normalement refacturable (classe de découverte, piscine, achats de repas...), elle impute la facturation qui lui est faite au compte 6042 « Achats de prestations de services ».

La refacturation ou les contributions éventuellement demandées aux bénéficiaires de la prestation de service s'imputent généralement au compte 706 « Prestations de services ».

Compte 605 – Achats de matériel, équipements et travaux

Sont imputés à ce compte les achats de matériel, équipements et travaux incorporés directement aux ouvrages et travaux fabriqués par l'entité notamment lors de la production des terrains aménagés.

Compte 606 – Achats non stockés de matières et fournitures

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés, tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de stocks et dont les existants à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486, au vu d'un mandat d'annulation émis à cet effet.

Les subdivisions 6062 à 6068 concernent des fournitures qui pourraient être stockées mais que l'entité décide de ne pas suivre en stocks.

À titre d'exemple, les produits de nettoyage sont enregistrés au compte 60631 « Fournitures d'entretien ». Les pièces de rechange et le petit outillage sont enregistrés au compte 60632 « Fournitures de petit équipement » à l'exception des fournitures de voirie (compte 60633). Le petit matériel de bureau est imputé soit au compte 60632 soit au compte 6068 « Autres matières et fournitures ».

Ces produits font l'objet d'un inventaire extra-comptable avec valorisation par la méthode du prix moyen pondéré (PMP) ou premier entré premier sorti (PEPS).

Les achats sont inscrits au compte 606 au prix d'achat par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs ».

Compte 607 – Achats de marchandises

Le compte 607 enregistre les marchandises stockées ou non qui sont destinées à être revendues en l'état (cf. compte 707).

Compte 608 – Frais accessoires sur terrains en cours d'aménagement

Ce compte regroupe les frais annexes à incorporer au cycle de production, notamment dans le cadre des opérations d'aménagements de terrains stockés ; il peut s'agir des frais financiers externes constatés pendant la durée des travaux ainsi que des assurances et de l'affichage.

S'agissant des intérêts d'emprunt contracté pour financer une opération d'aménagement, ils sont enregistrés en cours d'exercice à l'appui du mandat de paiement au compte par nature correspondant (compte 66111 « intérêts réglés à l'échéance ») puis, en fin d'exercice, ils sont intégrés au coût de production en débitant le compte 608 par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » (*opération d'ordre budgétaire* – chapitre 043).

Compte 609 – Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, *non déduit des factures d'achats*, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures. Ce compte est crédité du montant des dites sommes par le débit du compte 4097 « Fournisseurs – Autres avoirs » au vu d'un titre de recettes.

Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont comptabilisés au crédit des comptes d'achats concernés.

• Technique budgétaire et comptable

Constatation du rabais obtenu du fournisseur :

- Débit 4097 « Fournisseurs – autres avoirs »
- Crédit de la subdivision concernée du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » (titre de recettes)

Si le fournisseur n'a pas encore été payé (compensation avec d'autres dettes) :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 4097 « Fournisseurs – autres avoirs »

Si le fournisseur rembourse l'avoir :

- Débit 515 « Compte au trésor »
- Crédit 4097 « Fournisseurs – autres avoirs »

Remarque : Les rabais, remises et ristournes obtenus peuvent se traduire par la remise, de la part d'un fournisseur, d'un complément de produit ou fourniture. Cette pratique s'analyse comme un achat ne donnant pas lieu à paiement par l'entité. Par exemple, pour des médicaments, il convient d'enregistrer l'opération suivante à hauteur de l'avoir [débit 60261 « Médicaments » (mandat) par crédit 6092 « RRR- autres approvisionnement stockés » (titre)].

S'agissant d'opérations réelles, le mandat et le titre sont rattachés aux chapitres réels correspondants (respectivement 011/93x et 013/93x).

2. COMPTE 61 – SERVICES EXTÉRIEURS

Sont comptabilisées dans les comptes 61/62 les charges externes, autres que les achats, en provenance de tiers. Ces charges externes sont scindées en deux comptes 61 « Services extérieurs » et 62 « Autres services extérieurs ».

Compte 611 – Contrats de prestations de services

Sont enregistrées au débit du compte 611 les dépenses facturées par un prestataire de service pour l'exécution d'un service public administratif (enlèvement des ordures et déchets, nettoyage de la voirie...). Ces dépenses ne doivent pas être confondues avec les contrats de maintenance des biens immobiliers et mobiliers (compte 6156).

Compte 612 – Redevances de crédit-bail

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien : d'une part, un droit de jouissance ;

d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné moyennant une prime convenue à l'avance tenant compte pour partie au moins des versements effectués à titre de loyers (option d'achat).

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».

Le bien ne doit pas figurer à l'actif du bilan de l'entité qui l'utilise tant qu'elle n'a pas levé l'option d'achat.

Les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges de fonctionnement à inscrire à l'un des comptes suivants :

6122 « Crédit-bail mobilier » (61221 « Matériel roulant » ou 61228 « Autres ») ;

6125 « Crédit-bail immobilier ».

Lorsque l'entité devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat, elle doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour le prix contractuel de cession.

Le montant des redevances de crédit-bail restant à courir constitue une information financière à porter au compte 8016, au titre des engagements donnés par l'entité.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°16]

Compte 613 – Locations

Les loyers versés constituent des charges de l'exercice qui s'imputent, selon que le bien loué est un immeuble ou un bien meuble. au compte 6132 « Locations immobilières » ou au compte 6135 « Locations mobilières » (61351 « Matériel roulant » ou 61358 « Autres »).

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'exercice au cours duquel le décaissement est réalisé. À ce titre, les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice sont portés au crédit du compte 4686 « Charges à payer ».

Inversement, à la clôture de l'exercice, les loyers payés mais non échus qui correspondent à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont comptabilisés au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Ne sont pas enregistrés au compte 613 mais en immobilisation à l'actif du bilan :

- les sommes versées par avance à titre de garantie (comptabilisées au compte 275 « Dépôts et cautionnements versés ») ;
- le droit d'entrée versé l'entité au propriétaire en début de bail (droit au bail) ou pour le rachat d'un fonds de commerce (comptabilisés au compte 2088 « Autres immobilisations incorporelles »).

Compte 614 – Charges locatives et de copropriété

Sont imputées au compte 614 « Charges locatives et de copropriété » :

- pour le locataire, l'ensemble des charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur ;
- pour le propriétaire, l'ensemble des charges facturées en son nom.

Compte 615 – Entretien et réparations

Les dépenses d'entretien et de réparations sont à enregistrer en charges dans la mesure où elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur de l'immobilisation ou sa durée probable d'utilisation et n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement ou, en l'absence d'amortissement, sur la durée normale d'utilisation des biens de même catégorie.

Les frais d'entretien (maintien en l'état) et de réparations (remise en état normal d'utilisation) doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions peuvent faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des dépenses d'investissement donnant lieu à amortissement ou dépréciations, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif. Ces travaux peuvent constituer des composants.

Le compte 6156 « Maintenance » retrace les redevances afférentes aux contrats de maintenance mobilière (y compris logiciels) ou immobilière souscrits par l'entité.

Les frais d'entretien ou de réparation proprement dits (hors redevance de maintenance) sont imputés aux comptes 6152 ou 6155, selon qu'ils concernent des biens immobiliers ou mobiliers.

Compte 616 – Primes d'assurance

Compte 6161 – Multirisques

Ce compte enregistre les primes des contrats d'assurance « multirisques » qui permettent de garantir contre un certain nombre de risques (incendie, vandalisme, dégâts des eaux, vol, vandalisme, tempête, etc.).

Compte 6162 – Assurance obligatoire dommage -construction

La prime unique des contrats d'assurance obligatoire dommage-construction qui entraîne une garantie décennale est constatée en charge constatée d'avance pour la partie concernant la période garantie sur les exercices ultérieurs.

Dans le cas d'un immeuble construit en vue de la vente (comptabilisé en stock), cette prime est un élément du coût de production (cf compte 608).

Compte 6168 – Autres

Sur ce compte, peuvent être notamment inscrites les primes liées à des contrats globaux d'assurance (multirisques, responsabilité civile, matériels, personnel).

Compte 617 – Études et recherches

Les frais d'études et de recherche constituent normalement des charges de fonctionnement de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Toutefois, si certaines conditions sont remplies ces dépenses peuvent être portés à l'actif.

De plus, certains frais de développement peuvent être immobilisés (voir le commentaire du compte 2032 « Frais de recherche et de développement » pour les conditions du transfert à l'actif des frais de développement).

Les frais d'études et de recherches qui ne visent pas à la réalisation d'un investissement de l'entité sont enregistrés au compte 617.

Compte 618 – Divers

Compte 6182 – Documentation générale et technique

Le compte 6182 retrace les achats de documentation générale et technique comme l'abonnement à des publications spécialisées et autres achats d'ouvrages à destination des services de l'entité.

En revanche, les acquisitions pour les bibliothèques et médiathèques publiques figurent au compte 60225 « Livres, disques, cassettes (bibliothèques, médiathèques) » si les ouvrages font l'objet d'une comptabilité de stocks ou, à défaut, au compte de même intitulé 6065.

Cas particulier des bibliothèques :

Conformément à l'arrêté du 26 octobre 2001 relatif à l'imputation des dépenses du secteur public local pris en application des articles L.2122-21, L.3221-2 et L.4231-2 du CGCT¹¹⁵, la constitution d'un fonds documentaire lors de la création d'une bibliothèque, ou son accroissement dans le cadre de son extension, peut s'analyser comme une dépense d'investissement. En revanche, les dépenses de renouvellement des ouvrages qui visent à maintenir le fonds documentaire dans son état normal de fonctionnement (renouvellement des ouvrages endommagés) s'analysent comme des renouvellements isolés et sont enregistrés en charges.

Dans la première hypothèse, le mandat proposant l'imputation comptable à la section d'investissement (compte 2188) devra être appuyé d'un certificat administratif de l'ordonnateur précisant que l'acquisition des ouvrages concernés s'inscrit dans le cadre d'un complément d'équipement.

Compte 6183 – Frais de formation (personnel extérieur à l'entité)

Sont imputés à ce compte les frais de formation que l'entité est amenée à régler dans le cadre de ses compétences.

Compte 6184 – Versements à des organismes de formation

Au compte 6184 sont inscrits les frais de stage et de formation des agents réglés directement aux organismes.

En revanche, les cotisations relatives à la participation des employeurs à la formation professionnelle continue s'imputent au compte 6333.

Par ailleurs, les frais versés aux intervenants extérieurs dans le cadre de formations, pour lesquels des charges sociales sont versées s'imputent au compte 64 « Rémunérations du personnel ».

Enfin, les frais remboursés aux élus, aux membres du Conseil économique, social, environnemental, de la culture et de l'éducation ainsi qu'aux agents pour leur propre formation sont respectivement imputés aux comptes 65315, 65325, 65335 ou 6251 (voir commentaire du compte 625 ci-après).

Compte 6185 – Frais de colloques et séminaires

Les frais de colloques et de séminaires organisés par l'entité ou avec sa participation sont imputés au compte 6185. Les frais de voyages et d'hébergement des élus et agents participant à ces colloques et séminaires en qualité d'intervenants sont également inscrits à ce compte.

¹¹⁵ Arrêté applicable aux métropoles, collectivités territoriales de Guyane et Martinique, collectivité de Corse et Ville de Paris en vertu respectivement des articles L. 5211-1, L.7171-1, L.7224-10, L.4421-1 et L.2512-1 du CGCT.

Compte 619 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur les services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

3. COMPTE 62 – AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

Compte 621 – Personnel extérieur au service

Ce compte enregistre les sommes dues en contrepartie de la mise à disposition de personnel, ce dernier n'étant pas directement rémunéré par l'entité qui l'utilise.

Un budget annexe ou une régie peut utiliser du personnel rémunéré et mis à disposition par le budget principal. Le budget annexe comptabilise les sommes dues au budget principal en contrepartie de la mise à disposition de ce personnel au débit du compte 6215 « Personnel affecté par la collectivité de rattachement ».

Ce remboursement constitue pour le budget principal une recette au compte 7084 « Mise à disposition de personnel facturée ».

Le compte 6218 « Autre personnel extérieur » regroupe les rémunérations versées à des personnels extérieurs aux entités qui ne peuvent être retracées au compte 64 puisqu'il n'existe pas de véritable relation d'employeur (absence de charges sociales patronales).

Compte 622 – Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

Sont enregistrés notamment dans ce compte les honoraires ou indemnités versés à des personnes n'appartenant pas au personnel de l'entité. Il retrace aussi les indemnités de conseil versées au comptable et aux régisseurs de l'entité.

L'imputation au compte 6226 « Honoraires » est, en principe, effectuée pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'entité.

Les commissions et honoraires relatifs aux acquisitions d'immobilisations peuvent être immobilisés. Ainsi les honoraires de notaire englobés avec les droits d'enregistrement et autres frais pouvant être exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble, sont inscrits au compte d'immobilisation dont ils constituent un élément du prix de revient dès lors qu'ils sont indispensables à la mise en service de l'actif.

Les honoraires médicaux et para-médicaux qui ne se rapportent pas au personnel de l'entité sont imputés au compte 62261. Ces honoraires, lorsqu'ils concernent le personnel, sont inscrits au compte 6475 « Médecine du travail, pharmacie ».

Les honoraires de conseil en organisation ou gestion sont inscrits au compte 62268.

Le coût de la prestation de service rendue par l'émetteur de « chèques d'accompagnement personnalisé » et de « titres emploi services » est imputée au compte 6228 « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires – Divers » (l'achat de ces formules est comptabilisé au compte 65133 « Secours d'urgence » pour leur valeur faciale).

Le paiement par l'entité de la redevance pour enlèvement des ordures ménagères s'impute également au compte 6228.

Compte 623 – Publicité, publications, relations publiques

Il regroupe notamment les frais d'annonces, d'imprimés, d'insertion, de catalogues et de publications diverses ainsi que les frais engagés pour les foires et expositions.

Les dépenses relatives aux fêtes ou cérémonies nationales et locales sont imputées au compte 6232 « Fêtes et cérémonies », les frais de réceptions (organisées hors du cadre de ces fêtes et cérémonies) au compte 6234 « Réceptions ».

Les dépenses engagées à l'occasion des foires et expositions sont regroupées au compte 6233, quelle que soit leur nature (locations, rémunérations d'intervenants, frais divers). Lorsque des publications ont été réalisées spécifiquement à l'occasion de ces événements, les frais y afférents sont également imputés au compte 6233.

Le compte 6238 « Divers » enregistre notamment les frais de repas d'affaires ou de mission ne pouvant pas être rattachés à une réception organisée par l'entité, ne se déroulant pas dans le cadre de fêtes, cérémonies, foires ou expositions et réglés directement à un prestataire.

Compte 624 – Transports de biens et transports collectifs

Le compte 624 enregistre tous les frais de transport, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises que l'entité n'assume pas par ses propres moyens ; toutefois, les frais de transport liés à l'acquisition d'une immobilisation qui constituent des frais accessoires du prix de cette immobilisation et sont imputés au compte d'immobilisation concerné (Cf classe 2 – Principes comptables évaluations).

Le compte 6245 « Transports de personnes extérieures à la collectivité » enregistre notamment les frais de transport des personnes prises en charge par l'entité dans le cadre de ses missions.

Le compte 6247 « Transports collectifs du personnel » concerne exclusivement les frais payés directement au transporteur pour le transport collectif du personnel. Les frais remboursés au personnel sont imputés au compte 6251 « Voyages, déplacements et missions ».

Les locations de véhicules sont imputées au compte 61351 « Locations mobilières - Matériel roulant ».

Compte 625 – Déplacements et missions

Le compte 625 retrace les frais remboursés au personnel (frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission, frais de déménagement).

Le compte 6251 « Voyages, déplacements et missions » concerne les frais de transport individuel du personnel, ainsi que l'ensemble des frais exposés à l'occasion de l'envoi en mission d'un agent : frais de transport, nourriture et logement (cf. commentaire du compte 618).

Il est rappelé d'une part que les missions et déplacements des élus sont imputés au compte 65312 « Frais de mission et de déplacements » et d'autre part que lorsqu'il s'agit de frais engagés pour un agent ou un élu participant à un colloque ou un séminaire en qualité d'intervenant, les dits frais sont imputés au compte 6185 « Frais de colloques et séminaires » (Cf. commentaires de ce compte).

Compte 627 – Services bancaires et assimilés

Ce compte enregistre des charges constituant la rémunération d'un service, contrairement aux charges financières (compte 66) qui constituent une rémunération de l'agent.

Sont comptabilisés à ce compte, notamment, les frais sur titres et les frais accessoires aux emprunts tels que les frais d'émission, les commissions dues aux intermédiaires financiers à l'occasion de l'émission, les frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt et les honoraires de prestataires extérieurs lorsqu'ils sont directement liés à l'emprunt émis ; ils peuvent être étalés dans les conditions indiquées au commentaire du compte 4816 « Frais d'émission des emprunts ».

De plus, le compte 627 est débité par le crédit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » lors de l'émission mensuelle du mandat de paiement concernant les commissions relatives à l'encaissement de recettes publiques par carte bancaire (cf. commentaires du compte 5115).

Compte 628 – Divers

Les cotisations à des associations, les frais de nettoyage des locaux par un prestataire de service extérieur, les frais de gardiennage sont inscrits aux subdivisions correspondantes.

Le compte 6287 « Remboursements de frais » enregistre les remboursements de frais effectués notamment par les budgets annexes ou les régies au budget principal ou inversement, à l'exclusion des remboursements concernant le personnel mis à disposition qui s'imputent au compte 6215.

Les frais remboursés correspondent aux dépenses réelles lorsqu'elles peuvent être déterminées. Dans le cas contraire, il convient de répartir forfaitairement les frais. Par exemple, cette répartition peut être proportionnelle à la surface utilisée, dans le cas de dépenses liées à l'occupation de bâtiments, ou au nombre de kilomètres parcourus, en cas d'utilisation de véhicules.

La recette correspondante est enregistrée à la subdivision intéressée du compte 7087 ouvert au budget bénéficiaire.

Compte 629 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

4. COMPTE 63 – IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'État et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Les impôts, taxes et versements assimilés sont distingués selon :

- la base de calcul, sur rémunérations ou sur autres bases ;
- la destination du paiement, à l'administration des impôts ou aux autres organismes.

Les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations sont inscrits soit au compte 631 s'ils concernent l'administration des impôts, soit au compte 633 s'ils concernent d'autres organismes.

De même les autres impôts, taxes et versements assimilés sont inscrits aux comptes 635 s'ils concernent, l'administration des impôts ou au compte 637 s'ils concernent d'autres organismes.

Les comptes 631, 633, 635 et 637 sont débités par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Compte 631 – Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

Est comptabilisé à ce compte l'ensemble des impôts et taxes assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts.

Ce compte enregistre notamment la taxe sur les salaires et la taxe d'apprentissage.

Compte 633 – Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

Est comptabilisé à ce compte l'ensemble des impôts et taxes assis sur les rémunérations dus aux organismes autres que l'administration des impôts.

Ce compte enregistre notamment le versement de transport (compte 6331), les cotisations versées au titre du fonds national d'allocation logement (compte 6332), la participation des employeurs à la formation professionnelle continue (compte 6333) et les cotisations au centre national et aux centres de gestion de la fonction publique territoriale (compte 6336).

Compte 635 – Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)

Est comptabilisé à ce compte l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts.

Ce compte enregistre notamment la taxe foncière (compte 63512), les autres impôts locaux (compte 63513), les impôts indirects (compte 6353), les droits d'enregistrement et de timbre (compte 6354) et les taxes et impôts sur les véhicules (compte 6355).

Compte 637 – Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

5. COMPTE 64 – CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées :

- de l'ensemble des rémunérations du personnel de l'entité ;
- des charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Compte 641 – Rémunérations du personnel

Ce compte se compose de la rémunération nette due aux personnels et des cotisations sociales ouvrières (dont la cotisation au titre du fonds national de solidarité).

Il est subdivisé de façon à distinguer différentes catégories de personnel :

- compte 6411 pour le personnel titulaire ;
- compte 6412 pour les assistantes maternelles ;
- compte 6413 pour le personnel non titulaire ;
- compte 6414 pour le personnel payé à la vacation ;
- compte 6416 pour les bénéficiaires d'emplois aidés (emplois jeunes, emplois d'avenir ...) ;
- compte 6417 pour les apprentis lorsque l'entité les emploie (en revanche, l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux entreprises dans le cadre de contrats d'apprentissage est inscrite au compte 6552 « Prime employeurs apprentis »).

Le compte 641 est débité par le crédit des comptes :

- 421 « Personnel – rémunérations dues » pour le montant des rémunérations nettes dues au personnel,
- 431 « Sécurité sociale » (cotisation ouvrière de sécurité sociale précomptée, contribution sociale généralisée),
- 437 « Autres organismes sociaux » (cotisation ouvrière précomptée au profit d'autres organismes sociaux),
- 4421 « État Impôts et taxes recouvrables sur des tiers – Prélèvement à la source - Impôt sur le revenu » à hauteur des reversements du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.

Compte 645 – Charges de sécurité sociale et de prévoyance

Les charges sociales patronales sont comptabilisées aux comptes 645 et 647.

Le compte 6451 « Cotisations à l'U.R.S.S.A.F. » est débité par le crédit du compte 431 « Sécurité sociale ».

Compte 647 – Autres charges sociales

Les honoraires médicaux concernant le personnel de l'entité sont imputés au compte 6475 « Médecine du travail, pharmacie ». Sont également retracés à ce compte les frais d'adhésion à un service de médecine professionnelle.

En revanche, dans le régime ATI (Allocation temporaire d'invalidité), l'agent est présumé maintenu en fonction : les cotisations s'assimilent à des cotisations de retraite à inscrire au compte 6453.

Compte 6478 – Autres charges sociales diverses

Les titres restaurant que l'entité octroie à ses agents sont enregistrés au vu d'un mandat au compte 6478 pour le montant de leur valeur faciale lors de leur émission.

La commission perçue par l'entreprise émettrice des titres restaurant est enregistrée au compte 6228 « Rémunérations d'intermédiaires et d'honoraires – Divers ».

La part laissée à la charge de l'agent constitue une atténuation de charges constatée au crédit du compte 6479 « Remboursements sur autres charges sociales ».

Remarque sur les remboursements sur charges de personnel :

Les comptes 6419, 6459 et 6479 sont crédités des remboursements sur rémunérations et charges sociales effectués par les organismes sociaux.

Le compte 6419 enregistre également les remboursements sur rémunérations en provenance du personnel.

Ces comptes à terminaison en 9 ont pour vocation de retracer les atténuations de charges, ce qui est le cas pour les remboursements « à l'euro » (compensation). Tout remboursement à caractère forfaitaire est quant à lui assimilé à une subvention ou une participation (financement) et est, à ce titre, imputé au compte 74.

Il est à noter qu'en contrepartie d'une même dépense, l'entité peut percevoir une part « compensation » et une part « financement » ; c'est le cas notamment pour les emplois-jeunes.

- *Technique budgétaire et comptable*

Comptabilisation des rémunérations :

- Débit subdivisions intéressées du compte 641 (mandats de paiement)
- Crédit 421 « Personnel – rémunérations dues » pour le montant net de la rémunération
- Crédit 427 « Personnel – oppositions »
- Crédit 431 « Sécurité sociale » pour le montant des cotisations salariales
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux » pour le montant des cotisations salariales à verser aux organismes sociaux.

Comptabilisation des charges patronales :

- Débit subdivisions intéressées du compte 645 et 647 (mandats de paiement)
- Crédit 431 « Sécurité sociale »
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Règlement du montant net à payer des rémunérations :

- Débit 421 « Personnel – rémunérations dues »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Règlement du montant net à payer des charges patronales :

- Débit 431 « Sécurité sociale »
- Débit 437 « Autres organismes sociaux »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Comptabilisation d'un trop versé sur rémunérations :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 6419 « Remboursement sur rémunérations »

Encaissement du remboursement

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »

Compte 648 – Autres charges

Ce compte enregistre les indemnités versées aux agents au titre de la cessation progressive d'activité.

Il enregistre également la fraction prise en charge par les entités de tout ou partie des titres d'abonnement de transport souscrits par leur personnel (article 5 de la loi n°82-684 du 4 août 1982 et article 109 de la loi SRU n°2000-1208 du 13 décembre 2000).

6. COMPTE 65 – AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Les autres charges d'activité inscrites au compte 65 comprennent notamment :

- les aides à la personne ;
- les frais de séjour et d'hébergement ;
- les indemnités, frais de mission et de formation des élus ;
- les pertes sur créances irrécouvrables ;
- les contributions obligatoires ;
- les participations ;
- les subventions de fonctionnement versées (dont les remises gracieuses) ;
- les autres charges de gestion courante.

Compte 651 – Aides à la personne

Sont notamment retracées au compte 651 les allocations, les versements concernant les stagiaires de la formation professionnelle, les secours et bourses.

Les comptes 6511 « Allocations », 65131 « Bourses » et 65133 « Secours d'urgence » sont débités soit par le crédit du compte 4021 « Bénéficiaires de l'aide sociale », pour versement à l'intéressé; soit par le crédit du compte 4725 « Allocations et secours » lorsque le règlement est intervenu avant l'émission du mandat (cf. commentaires du compte 4725).

La prestation de compensation du handicap versée par l'entité, conformément aux dispositions de la loi n°2005-102 du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, est imputée au compte 651121.

Les aides versées par la Maison départementale des personnes handicapées dans le cadre du fonds départemental des personnes handicapées sont imputées au compte 651123.

L'achat de « chèques d'accompagnement personnalisé » et de « titres emploi services » est comptabilisé au compte 65133 « Secours d'urgence » pour la valeur faciale de ces formules, le coût de la prestation de service rendue par l'émetteur étant imputée au compte 6228 « Rémunérations d'intermédiaires et honoraires – Divers ».

Le compte 6512 enregistre les versements concernant les stagiaires de la formation professionnelle.

Le compte 6513 « Bourses, prix et secours » enregistre notamment les diverses bourses octroyées dans le domaine de l'éducation (fréquentation des établissements, transports scolaires, programme Erasmus...) ainsi que les prix accordés par l'entité.

Le compte 6515 « Allocations RMI (versement aux organismes payeurs) » enregistre les régularisations résiduelles des versements effectués aux organismes payeurs au titre des allocations RMI¹¹⁶.

Le compte 6517 « Allocations RSA (versement aux organismes payeurs) » retrace les dépenses totales de prestations de revenu de solidarité active exposées par l'entité en direction des organismes payeurs, en application de l'article L. 262-23 du code de l'action sociale et des familles tel que résultant de la loi généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion.

Ce compte, débité par le crédit du compte 4021 « Bénéficiaires de l'aide sociale », est subdivisé selon le montant de l'allocation versée :

¹¹⁶ Remplacé par le RSA en 2009 (loi n°2008-1249 du 1er décembre 2008),

- compte 65171 « RSA – Versement pour allocations forfaitaires ».

Ce compte retrace les dépenses correspondant au montant forfaitaire de revenu de solidarité active à la charge de l'entité, à l'exception des dépenses de revenu de solidarité active versées aux bénéficiaires du montant forfaitaire majoré (imputées au compte 65172) mentionné à l'article L. 262-9 du code de l'action sociale et des familles tel que résultant de la loi généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion ;

- compte 65172 « RSA – Versement pour allocations forfaitaires majorées ».

Ce compte retrace les dépenses de revenu de solidarité active versées aux bénéficiaires du montant forfaitaire majoré mentionné à l'article L. 262-9 du code de l'action sociale et des familles tel que résultant de la loi généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion ;

- compte 65173 « RSA – Versements facultatifs ».

Conformément à l'article L. 262-26 du code de l'action sociale et des familles, le département peut décider, en application de l'article L. 121-4 du même code, de conditions et de montants plus favorables que ceux prévus par les lois et règlements applicables au RSA. Ces dépenses facultatives sont mentionnées dans le règlement départemental d'aide sociale de l'entité.

Compte 652 – Frais de séjour, frais d'hébergement et frais d'inhumation

Le compte 652 enregistre notamment les versements effectués aux établissements ou aux familles d'accueil qui assurent l'hébergement des bénéficiaires de l'aide sociale, ainsi que les fournitures scolaires et les différents frais liés à la scolarité de ceux-ci.

Le compte 6526 « Prévention spécialisée » enregistre les dépenses liées aux actions de dépistage et de prévention dans les écoles maternelles.

Compte 653 – Indemnités

Le compte 6531 « Indemnités, frais de mission et de formation des élus » enregistre les indemnités de fonction, les frais de missions, de déplacement et de formation des élus ainsi que les cotisations de retraite et de sécurité sociale correspondantes.

Le compte 65312 « Frais de missions et de déplacement » regroupe les frais de missions pour mandats spéciaux et les frais de déplacement pour réunion, ainsi que les voyages d'étude.

Le compte 65317 enregistre les garanties accordées aux élus à l'issue de leur mandat (loi n° 2002-276 du 27 février 2002) : compensations pour formation (compte 653171) et cotisations au fonds de financement de l'allocation de fin de mandat (compte 653172) prévu aux articles L. 2123-11-2, L. 3123-9-2 et L. 4135-9-2 du CGCT.

Les comptes 6532 et 6533 enregistrent les indemnités versées, dans le cadre des dispositions des articles L. 4134-6 et L. 4134-7 du CGCT, aux membres du Conseil Économique, social et environnemental régional. En outre, il intègre le remboursement des frais supplémentaires mentionnés à l'article L. 4134.7 du CGCT.

Compte 654 – Pertes sur créances irrécouvrables

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 6541 « Créances admises en non valeur » à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'assemblée délibérante pour apurement des comptes de prise en charge des titres de recettes. Lorsque le juge des comptes infirme la décision de l'assemblée délibérante, l'ordonnateur émet au vu du jugement un titre de recette (compte 75888) à l'encontre du comptable (compte 429).

Le compte 6542 « Créances éteintes » enregistre les pertes sur les créances éteintes dans le cadre d'une procédure de surendettement ou d'une procédure collective, lorsque le comptable a satisfait à l'ensemble de ses obligations.

Lorsqu'une dépréciation du compte de redevables a été constituée, la reprise vient atténuer la charge résultant de l'admission en non-valeur ou de l'extinction de la créance.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°30]

Compte 655 – Contributions obligatoires

Ce compte enregistre les contributions au fonctionnement courant d'organismes, rendues obligatoires par un texte d'ordre législatif ou réglementaire, en particulier la dotation de fonctionnement des collèges et des lycées (comptes 65511 et 65512), la prime employeurs apprentis (compte 6552), la contribution au service d'incendie (compte 6553), les dotations de compensation des charges transférées (compte 6554), les contributions au C.N.F.P.T. au titre du personnel privé d'emploi (compte 6555), ou les contributions à des fonds (compte 6556).

L'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux tiers employeurs dans le cadre de contrats d'apprentissage est imputée au compte 6552.

Compte 656 – Participations

Ce compte enregistre les contributions contractuelles de l'entité comme celles versées aux organismes de regroupement dont elle est membre (syndicats mixtes, ententes : compte 6561) ou celles au titre de la coopération décentralisée (compte 6562).

La participation de l'entité versée aux organismes de transport en vue d'équilibrer le déficit des TER est comptabilisée au compte 6564.

Le revenu minimum d'activité (RMA) versé par l'entité aux employeurs est comptabilisé au compte 6565.

Les dépenses de l'entité au titre des contrats d'avenir sont comptabilisées au compte 6566 « Versements au titre du contrat d'avenir ».

Les dépenses de l'entité au titre des contrats uniques d'insertion sont comptabilisées au compte 6567 « Versements au titre des contrats d'insertion ».

Ce compte est subdivisé selon la nature du contrat :

- compte 65671 « Contrat d'accompagnement dans l'emploi » ; ce compte retrace les dépenses versées au titre du contrat d'accompagnement dans l'emploi mentionné à l'article L. 5134-20 du code du travail ;
- compte 65672 « Contrat d'initiative-emploi » ; ce compte retrace les dépenses versées au titre du contrat d'initiative-emploi mentionné à l'article L. 5134-65 du code du travail.

Lorsque l'entité est elle-même l'employeur d'une personne titulaire d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi, l'imputation budgétaire et comptable de sa rémunération ne présente pas de spécificité. La compensation que l'entité reçoit de l'État en application de l'article L. 5134-19-1 du code du travail est imputée au compte 74718 « Participations – État – Autres » (chapitre 74 ou 942 « Dotations et participations »). Si cette personne était précédemment un bénéficiaire du RSA, l'article L. 5134-30-2 du code précité prévoit que le département verse une aide. Conformément au principe d'universalité budgétaire qui interdit la contraction des dépenses et des recettes, cette aide est comptabilisée, par opération réelle, en dépenses au compte 65671 « Contrats d'accompagnement dans l'emploi » (chapitre 017 ou 9344 « RSA ») et en recettes au compte 7473 « Participations – Départements » (chapitre 74 ou 942 « Dotations et participations »).

Compte 657 – Subventions

Ce compte enregistre les concours volontaires de l'entité.

Le compte 657 est subdivisé selon la qualité juridique ou économique du bénéficiaire.

Le compte 6573 retrace les subventions de fonctionnement versées aux organismes publics.

Le compte 657364 enregistre notamment les subventions accordées aux services publics industriels et commerciaux de transport (loi d'orientation des transports intérieurs, dite loi LOTI n° 82-1153 du 30 décembre 1982 modifiée d'orientation sur les transports aériens).

Le compte 6574 retrace les subventions de fonctionnement octroyées aux personnes de droit privé et notamment aux associations présentant un intérêt local.

Le compte 6575 enregistre les bonifications d'intérêts.

Le compte 6577 retrace les remises gracieuses octroyées par l'entité. En effet, ces remises gracieuses sont assimilées sur un plan budgétaire et comptable à des subventions.

Compte 658 – Charges diverses de gestion courante

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits dans les charges externes mais dans les autres charges d'activité, au débit du compte 6581 « Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires ».

Le compte 6582 « Déficit des budgets annexes à caractère administratif » est subdivisé comme suit :

– le compte 65821 enregistre, dans le budget principal de l'entité, la prise en charge du déficit du budget annexe.

– le compte 65822 permet de comptabiliser, dans le budget annexe, le reversement de l'excédent vers le budget principal de l'entité.

Le compte 6583 « Intérêts moratoires et pénalités sur marchés » enregistre les intérêts moratoires et les pénalités sur les marchés de travaux ou d'entretien.

Le compte 6584 « Amendes fiscales et pénales » enregistre les amendes fiscales et pénales dont l'entité est redevable.

Le compte 6586 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus » concerne les entités qui ont la faculté, en vertu d'un texte législatif, de contribuer aux dépenses de fonctionnement des groupes d'élus (L.2121-28 du CGCT pour les communes de plus de plus de 100 000 habitants et la Ville de Paris par renvoi du L.2512-1, L. 3121-24 pour les départements, L. 4132-23 pour les régions, L. 5211-1 pour les établissements publics de coopération intercommunale, L.7122-26 pour la collectivité territoriale de Guyane et L. 7222-26 pour la collectivité territoriale de Martinique.

Le compte 65861 « Frais de personnel » enregistre les dépenses de personnel prises en charge par l'entité pour le fonctionnement des groupes d'élus (rémunérations et charges sociales y afférentes).

Le compte 65862 « Matériel, équipement et fournitures » enregistre les autres dépenses de fonctionnement effectués par l'entité et remis aux groupes d'élus. Ces dépenses sont limitativement énumérées par les articles précités du CGCT (local administratif, matériel de bureau, frais de documentation, de courrier et de télécommunications).

Le compte 65869 « Remboursement au titre des Frais de fonctionnement des groupes d'élus » permet de constater les différents remboursements perçus par l'entité, relatifs aux dépenses constatées aux comptes 65861 et 65862 (remboursement de frais de personnel par les organismes sociaux notamment).

Le compte 65886 « Pertes de change sur créances et dettes non financières » enregistre à son débit les pertes de change supportées par l'entité au cours de l'exercice dans le cadre de transactions commerciales en devises étrangères, lors de l'achat de biens ou de prestations de services. En effet, lors de transactions en devises étrangères, l'entité est soumise à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ».

Ce risque peut être au détriment de l'entité lors d'un achat à l'étranger si, à la date du règlement de la facture, le cours de la devise étrangère a augmenté par rapport à celui en vigueur lors de la date d'émission de la facture : le montant de celle-ci, libellée en devises, a également augmenté. Par conséquent, lors du règlement en devises, la sortie de trésorerie, plus importante que prévu, constitue une perte de change.

[cf ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°38]

Si le risque est à l'avantage de l'entité, celle-ci subit alors un gain de change constituant un produit de fonctionnement comptabilisé au crédit du compte 75886 « Gains de change sur créances et dettes non financières ».

Si une provision a été constituée (compte 1515), une reprise est alors constatée au compte 7815.

Les pertes de change concernant des opérations liées au financement et à la trésorerie sont enregistrés au compte 666 « Pertes de change sur créances et dettes financières », qui entrent dans la catégorie des charges financières.

7. COMPTE 66 – CHARGES FINANCIÈRES

Le compte 66 enregistre les charges rattachées à la gestion financière à l'exclusion des services bancaires qui sont compris dans les « autres services extérieurs » (voir commentaire du compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Compte 661 – Charges d'intérêts

Le compte 661 enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par l'entité à ses différents prêteurs. À noter que les intérêts dus au titre de l'ouverture de lignes de crédit doivent être imputés à la subdivision 6615.

Dans le cadre d'opérations sous mandat ou de transfert de biens (apport en nature, affectation, mise à disposition...), le compte 66113 « Remboursements d'intérêts d'emprunts transférés » retrace les remboursements d'intérêts d'emprunts effectués au profit du titulaire du contrat d'emprunt.

Dans ce cadre, il retrace notamment :

- les remboursements d'intérêts effectués par le mandant au mandataire qui a souscrit un emprunt dans le cadre du mandat qu'il a reçu ;
- les remboursements d'intérêts effectués par le bénéficiaire d'un apport, d'une affectation ou d'une mise à disposition lorsque la substitution du titulaire du contrat d'emprunt correspondant aux immobilisations transférées n'a pas été effectuée.

Il retrace également les remboursements d'intérêts effectués par un budget annexe ou une régie à seule autonomie financière au budget principal lorsqu'un emprunt global retrace dans le budget principal a été souscrit pour financer des immobilisations enregistrées pour partie dans le budget annexe ou dans celui de la régie.

Les intérêts courus non échus sur emprunts sont rattachés en fin d'exercice au compte 66112 « Intérêts – rattachement des ICNE » par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus ». Le compte 1688 n'étant pas budgétaire, il s'agit d'une opération de rattachement semi-budgétaire.

À la réouverture des comptes, le compte 1688 est débité par le crédit du compte 66112, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent et échus durant l'exercice courant (opération de rattachement semi-budgétaire).

Cette écriture de contre-passation s'effectue par un mandat d'annulation au compte 66112. À l'échéance, la totalité des intérêts à payer est enregistrée au compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

Les intérêts courus non échus à payer sur lignes de trésorerie ouverts dans les établissements financiers font l'objet d'un rattachement au moyen d'une écriture semi-budgétaire (mandat au compte 6615, crédit au compte 5186).

Les opérations de l'exercice suivant sont comptabilisées selon les mêmes modalités que pour les intérêts courus non échus sur emprunts ; toutefois, les débits enregistrés au compte 5186 n'apparaissent pas au budget.

Compte 665 – Escomptes accordés

La notion d'escompte est liée à celle de délai normal de règlement tel qu'il doit être prévu dans des conditions générales de vente. Ainsi, il y a escompte une réduction de prix est accordée par l'entité lorsque le règlement intervient avant la date résultant de l'application des conditions générales de vente. Elle constitue une charge financière.

Ce compte est débité du montant des escomptes accordés par l'entité à ses clients ou redevables par le crédit du compte 46711 « Autres comptes créditeurs ».

Compte 666 – Pertes de change sur créances et dettes financières

Le compte 666 enregistre à son débit les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère, effectivement supportées par l'entité au cours de l'exercice. Si une provision a été constituée (compte 1515 « Provisions pour pertes de change »), une reprise est alors constatée au compte 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers ».

Les pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie sont enregistrés au compte 65886 « Pertes de change sur créances et dettes non financières », qui entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement.

Compte 667 – Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Le compte 667 enregistre les charges nettes résultant exclusivement des cessions de valeurs mobilières de placement lorsque celles-ci se traduisent par une moins-value (cf. compte 506).

Compte 668 – Autres charges financières

Le compte 668 enregistre, notamment, les pertes sur échange de taux d'intérêt (*swap*) et les pénalités de réaménagement de la dette, que ces indemnités soient ou non capitalisées. Ces indemnités peuvent faire l'objet d'un étalement dans les conditions prévues dans le commentaire du compte 4817 « Indemnités de renégociation de la dette ».

Les indemnités capitalisées sont inscrites au crédit du compte de dette intéressé par le débit du compte 668 concerné (opération d'ordre budgétaire).

Lorsqu'il existe une bonification différée résiduelle sur un emprunt faisant l'objet d'une renégociation, le solde de cette bonification est imputé sur l'indemnité avant étalement.

Les indemnités et autres pénalités versées dans le cadre d'un réaménagement d'emprunt sont comptabilisées au débit :

– du compte 6681 « Indemnité pour remboursement anticipé d'emprunt à risque » s'il s'agit d'emprunt structuré sauf lorsque l'indemnité est intégrée aux intérêts du nouvel emprunt. Le compte 6682 « Indemnité de réaménagement d'emprunt (pour ordre) » enregistre les indemnités non capitalisées mais intégrées aux intérêts du nouvel emprunt. Au cours de l'exercice de renégociation, l'indemnité est comptabilisée pour son montant total par opération d'ordre budgétaire : débit du compte 6682 (chapitre 043/947) et crédit du compte 796 (chapitre 043/947). Cette opération doit faire l'objet d'un suivi en engagement hors bilan.

– du compte 6688 « Autres » pour tous les autres emprunts.

En vertu du principe budgétaire et comptable de non-contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts payés au titre d'un contrat de *swap* sur le compte 6688 sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts perçus au titre de ce contrat. Ces intérêts perçus sont comptabilisés au compte 7688 « Autres ».

8. COMPTE 67 – CHARGES SPÉCIFIQUES

Ce compte enregistre :

- les charges relatives aux annulations de titres sur exercices antérieurs ;
- les charges liées à la neutralisation des amortissements, des dépréciations et des provisions ;
- et la neutralisation des plus-values de cessions (transfert en section d'investissement).

Compte 673 – Titres annulés (sur exercices antérieurs)

Le compte 673 enregistre l'annulation des titres de recettes émis au cours de l'exercice précédent ou d'un exercice antérieur et se rapportant à la section de fonctionnement.

Il est débité soit par le crédit du compte de débiteur où figure le titre en reste à recouvrer, soit par le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » si le titre d'origine a été recouvré.

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°35]

Le compte 673 n'intervient pas dans le cadre de la contre-passation en N+1 d'une opération de rattachement de produit. En effet, dans ce cas, le compte de produit crédité en N est débité par le crédit du compte de tiers de rattachement à l'appui d'un titre d'annulation.

Compte 675 – Valeurs comptables des immobilisations cédées

Ce compte est débité de la valeur nette comptable¹ des immobilisations cédées ou devenues sans valeur, à l'exception des valeurs mobilières de placement (cf. compte 667), par le crédit des comptes 20, 21, 23, 26 ou 27 sur lequel était enregistrée l'immobilisation cédée. Le prix de cession est inscrit au compte 775.

La différence entre le montant porté au compte 675 et le montant porté au compte 775 constitue une différence sur réalisation, portée selon le cas au débit ou au crédit du compte 192 « Différences sur réalisations d'immobilisations » (voir commentaires de ce compte et des comptes 6761 et 7761).

Le compte 675 est exclusivement mouvementé dans le cadre d'une opération d'ordre budgétaire.

Compte 676 – Neutralisations et différences sur réalisations (positives)

Compte 6761 – Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement

Conformément aux dispositions du CGCT¹¹⁷, la différence constatée entre la valeur de cession d'une immobilisation et la valeur comptable nette est obligatoirement enregistrée à la section d'investissement du budget préalablement à la détermination du résultat de la section de fonctionnement.

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°10 et 11]

À ce titre, les différences positives sur réalisations d'actif sont transférées en recettes d'investissement. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à émission d'un mandat au compte 6761 et à émission d'un titre de recettes au compte 192 « Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations ».

Le compte 6761 est exclusivement mouvementé dans le cadre d'une opération d'ordre budgétaire.

Compte 6768 – Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions

Ce compte est débité en contrepartie d'un compte de fonds propres (1068, 194 ou 197) dans le cadre de mécanismes de neutralisation budgétaire destinés à compenser certaines opérations comptabilisées en produits. Ces mécanismes interviennent, sous conditions, d'une part, en cas de variation à la baisse :

- de provisions sur emprunts à risques ;
- de provisions ou dépréciations constituées par les métropoles.

Par ailleurs, le compte 6768 est également utilisé pour les communes et leurs établissements publics ainsi que la Ville de Paris¹¹⁸ dans le cadre de la procédure d'étalement budgétaire des provisions ou dépréciations.

- Les provisions sur emprunts à risques

Conformément aux dispositions de l'article 94 de la loi MAPTAM, pour les emprunts enregistrés dans les comptes de l'entité avant la date de première application du dispositif des provisions à

¹ Valeur nette comptable = valeur brute – amortissements.

Valeur brute = valeur historique.

Valeur historique = valeur d'acquisition au prix de revient + adjonctions.

¹¹⁷ L. 2331-8 (communes ainsi que la Ville de Paris par renvoi via l'article L.2512-20), L. 3332-3 (départements), L. 4331-3 (régions), L.5217-10 (métropoles) L. 7171-1 (collectivité territoriale de Guyane), L. 7224-10 (collectivité territoriale de Martinique) et L.4421-1 (collectivité de Corse).

¹¹⁸ Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

risques, une comptabilisation spécifique de ces provisions en situation nette est retenue (cf commentaire du compte 152 « Provisions pour risques et charges sur emprunts »).

Lors d'une variation à la baisse des provisions pour risques sur emprunts, le compte 6768 est débité pour neutraliser l'impact budgétaire de cette reprise de provision :

– par le crédit du compte 194 « Provisions pour risques et charges sur emprunts – stock à la date de première application » pour les entités appliquant le régime de provisions semi-budgétaires (cf. commentaire du compte 194). Il s'agit d'une opération semi-budgétaire.

– par le crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » pour les entités appliquant le régime de provisions budgétaire. (opération d'ordre budgétaire).

- Les provisions et dépréciations constituées par les métropoles

Conformément aux articles D. 3664-3 et D. 5217-22 du CGCT, les métropoles peuvent procéder à la neutralisation budgétaire des dotations aux provisions et dépréciations, déduction faite des reprises sur provisions et dépréciations. Ce dispositif est facultatif (cf commentaire du compte 197 « Neutralisations des provisions et dépréciations »).

[ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°7]

Sont écartées du champ de la neutralisation des provisions et dépréciations des métropoles, celles constituées dans les trois cas suivants énoncés à l'article R.2321-2 du CGCT :

- dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre la métropole ;
- dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce ;
- lorsque le recouvrement des restes à recouvrer sur compte de tiers est compromis malgré les diligences faites par le comptable public.

En dehors de ces trois cas, dès lors qu'une métropole applique le mécanisme de neutralisation, elle enregistre, en cas de variation à la baisse d'une provision ou dépréciation, un débit du compte 6768 par le crédit :

- du compte 197 « Neutralisations des provisions et dépréciations » si la métropole applique le régime des provisions/dépréciations de droit commun (opération semi-budgétaire) ;
- du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » si la métropole applique le régime optionnel des provisions/dépréciations (opération d'ordre budgétaire).

- Les provisions des communes et de leurs établissements publics

Pour les communes et leurs établissements publics ainsi que la Ville de Paris¹¹⁹, le compte 6768 intervient également dans le mécanisme d'étalement budgétaire sur plusieurs exercices des provisions et dépréciations, en dehors des trois cas prévus à l'article R.2321-2 du CGCT (cf commentaire du compte 197 – cas particuliers des communes et de leurs établissements publics).

Le compte 6768 est alors débité par le crédit :

- du compte 197 « Neutralisations des provisions et dépréciations » si l'entité applique le régime des provisions/dépréciations de droit commun (opération semi-budgétaire) ;
- du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » si l'entité applique le régime optionnel des provisions/dépréciations (opération d'ordre budgétaire).

9. COMPTE 68 – DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DÉPRÉCIATIONS ET AUX PROVISIONS

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions deux catégories :

- celles qui relèvent des charges de fonctionnement normal ou courant (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686).

¹¹⁹ Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

Les comptes 681 et 686 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

S'agissant des amortissements, le mode de comptabilisation est exposé aux commentaires des comptes 28 « Amortissements des immobilisations », 169 « Primes de remboursement des obligations » et 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » pour la technique comptable.

S'agissant des provisions et dépréciations, le mode de comptabilisation est exposé aux comptes de provisions et dépréciations (se reporter aux commentaires des comptes 15 « Provisions pour risques et charges », 29 « Dépréciations des immobilisations », 39 « Dépréciations des stocks et en-cours », 49 « Dépréciations des comptes de tiers » et 59 « Dépréciations des comptes financiers »).

Les provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisées quant à leur objet et que des événements survenus ou en cours rendent très probables. Elles sont réajustées au fur et à mesure de la variation des risques et charges.

Les dépréciations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas irréversibles. Elles sont réajustées au fur et à mesure de la variation de la perte de valeur.

Les comptes de dotations aux provisions et aux dépréciations qui sont des comptes budgétaires peuvent être appelés à jouer soit dans le cadre d'une opération semi-budgétaire (droit commun), soit dans le cadre d'une opération d'ordre budgétaire lorsque l'entité choisit ce régime dérogatoire.

À ce titre, il convient de distinguer les situations suivantes selon la nature juridique des entités ;

- seuls les métropoles de droit commun, la métropole de Lyon, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et leurs services à caractère administratif rattachés ainsi que la Ville de Paris ont la possibilité réglementaire¹²⁰, sur décision de l'assemblée délibérante, d'opter pour le régime dérogatoire avec des provisions et dépréciations budgétaires.
- en revanche, les départements, les régions, la collectivité de Corse, les collectivités territoriales de Guyane et de Martinique et leurs services à caractère administratif rattachés doivent exclusivement appliquer le régime de droit commun.

¹²⁰ En vertu de l'article L. 5217-10 (métropoles de droit commun) et L. 2512-20 (Ville de Paris) du CGCT renvoyant aux dispositions des articles L. 2331-8 et R. 2321-3 du CGCT (articles L. 3662-9 et D. 3662-1 du CGCT pour la métropole de Lyon).

TITRE 8 – CLASSE 7 : LES COMPTES DE PRODUITS

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

1.1 DÉFINITION

Un produit est une augmentation d'actif ou une diminution de passif survenue durant l'exercice, autre qu'un apport direct en fonds propres.

Les produits sont retracés au compte de résultat au sein de deux catégories : les produits de fonctionnement et les produits financiers.

– Catégories de produits :

· Les produits de fonctionnement :

Les produits de fonctionnement résultent de l'activité de l'entité.

Ils comprennent notamment :

- des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente (ou subventions et produits assimilés). Ils concernent :
 - les dotations de l'État ;
 - les participations ;
 - les compensations, autres attributions et autres participations ;
 - les dons et legs ;
 - les impôts et taxes affectés.
- des produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente. Ils concernent :
 - les produits liés aux ventes et aux prestations de services ;
 - les autres produits de gestion dont les gains de change sur créances et dettes non financières ;
 - la production stockée et immobilisée.
 - les reprises sur amortissements, dépréciations, provisions et transferts de charges,

Elles comprennent par ailleurs les produits spécifiques suivants :

- les produits liés aux annulations de mandats sur exercices antérieurs et aux mandats atteints par la déchéance quadriennale ;
- les produits de cession d'actifs ;
- la neutralisation des moins-values de cession ;
- les produits liés à la neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions ;
- les reprises du financement rattaché à un actif.

· Les produits financiers :

Les produits financiers sont les produits générés notamment par les immobilisations financières, les valeurs mobilières de placement, la trésorerie et les instruments financiers.

Les produits financiers se composent notamment :

- des produits des participations et des prêts (produits sur prêts financiers, produits issus des participations et produits financiers sur les autres éléments constitutifs de la trésorerie) ;
- des produits nets sur cessions des valeurs mobilières de placement (plus-values réalisées lors des cessions de valeurs mobilières de placement) ;
- des autres produits financiers comprenant les gains de change liés aux dettes et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère.
- des reprises sur amortissements, dépréciations, provision et les transferts de charges ;
- la neutralisation des reprises sur provisions financières.

En sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'entité qui sont classés conformément à la nature des opérations auxquelles ils se rattachent.

1.2 COMPTABILISATION

Un produit est comptabilisé lorsque les deux critères cumulatifs suivants sont remplis :

- son fait générateur est intervenu ;
- il peut être évalué de manière fiable.

Un produit est comptabilisé au compte de résultat dès qu'il est acquis à l'entité. Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit correspondant par l'entité.

Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'entité, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

Remarque relative à la procédure de rattachement des produits à l'exercice :

Le rattachement des produits à l'exercice auquel ils se rapportent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices. Il vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les produits qui s'y rapportent, et ceux-là seulement.

La procédure de rattachement des produits consiste à intégrer dans le résultat annuel tous les produits correspondant à des droits acquis au cours de l'exercice considéré qui n'ont pu être comptabilisés en raison, notamment de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le principe énoncé ci-dessus peut faire l'objet d'aménagements lorsque les produits à rattacher ne sont pas susceptibles d'avoir une incidence significative sur le résultat de l'exercice ; toutefois, il importe de conserver chaque année une procédure identique pour ne pas nuire à la lisibilité des comptes.

. Produits de fonctionnement :

Pour les ventes de biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison de ces biens.

Pour les prestations de services, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services.

Pour les subventions, le critère de rattachement porte sur l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites. Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement correspond à l'établissement de l'acte attributif constatant le produit acquis au titre de l'exercice.

Le critère de rattachement des produits issus de la fiscalité, recouvrée par l'État ou par l'entité, suit le principe général selon lequel le produit est comptabilisé au moment où le droit est acquis à l'entité dès lors qu'il peut être évalué de manière fiable.

Le critère de rattachement des dotations et participations suit le principe général selon lequel le produit est comptabilisé au moment où le droit est acquis à l'entité.

. Produits financiers :

Pour les produits financiers constituant des rémunérations de fonds placés, le critère de rattachement des produits à l'exercice est l'acquisition par l'entité, *pro rata temporis*, de ces rémunérations.

Pour les produits financiers constituant des primes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la prime calculée selon les modalités de remboursement de l'emprunt.

Pour les produits financiers constituant des gains, le critère de rattachement est la constatation ou la réalisation de ces gains.

Pour les entités expérimentant la certification des comptes, les informations à fournir dans l'annexe sont répertoriées au Tome IV de la présente instruction relatif aux états financiers.

CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- au fonctionnement normal (ou courant) ;
- à la gestion financière ;
- à des opérations spécifiques.

Les produits de fonctionnement normal ou courant sont enregistrés sous les comptes 70 à 75, le compte 73 étant réservé aux produits des impôts et taxes et le compte 74 aux dotations diverses versées par l'État, aux subventions et participations.

Les produits liés à la gestion financière figurent sous le compte 76.

Les produits relatifs à des opérations spécifiques sont inscrits sous le compte 77¹²¹. Ces produits concernent exclusivement les annulations de mandats sur exercices antérieurs, les produits de cession d'actifs, la neutralisation des moins-values de cession, les produits liés à la neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions ainsi que les reprises du financement rattaché à un actif.

Le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées de fonctionnement ou financières.

Figure également dans les produits le compte 79 « Transferts de charges », utilisé pour neutraliser certaines charges imputées en classe 6.

Les comptes de classe 7 présentent un solde normalement créditeur exceptés ceux comportant le chiffre 9 en troisième position pour lesquels le sens est alors opposé (ie. solde débiteur).

À l'inventaire, les produits (imputables aux comptes de racine 70, 73, 74, 75, et 76) concernant l'exercice et pour lesquels un titre n'a pas encore été établi par l'entité sont portés au crédit du compte de classe 7 concerné par le débit des comptes de rattachement, soit le compte 418 « Redevables – Produits non encore facturés », ou 4287 « Personnel – Produits à recevoir », ou 4387 « Organismes sociaux – Produits à recevoir », ou 4487 « État – Produits à recevoir », ou 4687 « Divers – Produits à recevoir ».

De façon symétrique, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils se rattachent à un exercice ultérieur. Le compte de classe 7 concerné est alors débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contrepartie du crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Les produits de la classe 7 sont enregistrés toutes taxes comprises à l'exception d'opérations ponctuelles qui se trouvent obligatoirement assujetties à la T.V.A. (vente d'une immobilisation, locations...).

1. COMPTE 70 – PRODUITS DES SERVICES, DU DOMAINE, ET VENTES DIVERSES

Le montant des ventes, prestations de services et produits afférents aux activités annexes est enregistré au crédit des comptes 701 à 708 par le débit de la subdivision intéressée du compte 41 « Clients et comptes rattachés ».

Compte 701 – Vente de produits finis

Ce compte enregistre les biens produits [et les certificats d'économie d'énergie](#) suivis en comptabilité de stocks.

Compte 702 – Ventes de récoltes et de produits forestiers

¹²¹ Conformément à la norme 1 « Les états financiers » du recueil des normes comptables des entités publiques locales, le compte de résultat ne présente plus de charges et produits exceptionnels.

Ce compte retrace l'ensemble des recettes concernant les activités agricoles et forestières. Ne sont pas comprises dans ces opérations, les ventes de plantations temporaires réalisées sur des terrains nus en leur état naturel ; ces plantations temporaires, qui ont été imputées au compte 2121 « Plantations d'arbres et arbustes », sont, lors de leur sortie du patrimoine, soumises aux mêmes règles de comptabilisation que les autres immobilisations.

Compte 703 – Redevances et recettes d'utilisation du domaine public

Ce compte enregistre diverses redevances et produits des services que perçoit l'entité.

Le compte 7032 « Droits de permis de stationnement et de location sur la voie publique, les rivières, ports et quais fluviaux et autres lieux publics » enregistre les droits perçus dans le cadre d'une autorisation exceptionnelle accordée à un tiers pour occuper temporairement la voie publique moyennant le versement d'une redevance. Les tarifs sont fixés par décision de l'assemblée délibérante.

Le compte 70321 « Droits de stationnement et de location sur la voie publique » enregistre le produit des droits de voirie, de stationnement et de dépôt temporaire sur les voies et autres lieux publics prévus par le CGCT¹²².

Le compte 70323 « Redevance d'occupation du domaine public » enregistre le produit des droits perçus dans le cadre d'activités limitées telles que :

– les redevances dues en raison de l'occupation du domaine public pour le transport et la distribution d'électricité et du gaz, et le transport d'hydrocarbures et de produits chimiques par canalisation¹²³ ;

– les permissions de voirie à titre précaire ayant pour objet l'établissement dans le sol de la voie publique des canalisations destinées au passage ou à la conduite de l'eau ou du gaz (article L.2215-5 du CGCT).

Les comptes 70383 et 70384 retracent respectivement la redevance de stationnement et le forfait de post-stationnement (FPS) prévus par l'article L. 2333-87 du CGCT. Les reversements sur FPS prévus par l'article R. 2333-120-18 du CGCT sont enregistrés au débit du compte 703894.

Pour les droits de concessions dans les cimetières, la part de la recette obligatoirement versée au centre communal d'action sociale ne transite pas par le budget de la commune, à la différence de la part d'impôt sur les spectacles à reverser au centre communal d'action sociale par le compte 7396.

Compte 704 – Travaux

Compte 705 – Études

Les comptes 704 et 705 enregistrent les produits liés aux facturations faites aux tiers pour des travaux et études réalisés directement ou non par l'entité.

Compte 706 – Prestations de services

Ce compte retrace le produit des prestations de services rendues par l'entité ainsi que les participations demandées pour accès aux services d'une autre entité (voir commentaires du compte 6042).

Le compte 70619 enregistre, en débit, le reversement de la redevance d'enlèvement des ordures et des déchets, lorsqu'un établissement public de coopération intercommunale renonce à percevoir la redevance et en laisse le soin à ses communes membres.

¹²²L.2122-22-2° pour les communes, L. 3211-2-5° pour les départements, L.5211-2 par renvoi pour les EPCI, L.7161-1 par renvoi pour la CT de Guyane, L.7261-1 par renvoi pour la CT de Martinique et L.4421-1 par renvoi pour la collectivité de Corse et L.2512-1 par renvoi pour la Ville de Paris.

¹²³L.2333-84 pour les communes, L. 3333-8 pour les départements, R.4331-1 pour les régions, L.5217-10 par renvoi pour les métropoles, L.71-112-1 par renvoi pour la CT de Guyane, L.72-102-1 par renvoi pour la CT de Martinique et L.4421-1 par renvoi pour la collectivité de Corse et L.2512-1 par renvoi pour la Ville de Paris.

Dans ce cas, cette redevance et son reversement sont constatés dans le budget principal de la commune et non dans un budget annexe de type M4.

Au compte 70682 « Locations de compteurs » est enregistré le montant des locations de compteurs d'eau appartenant au service.

Lorsque le service d'eau est exploité en régie et qu'il opère le recouvrement de la redevance pour le compte d'un service d'assainissement concédé, affermé ou exploité en régie, la commission qui lui est versée par le service d'assainissement est imputée au compte 70683 « Produits des commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement ».

Le compte 70688 « Autres prestations de services » reçoit notamment les commissions d'encaissement dues par les agences financières de bassin.

Compte 707 – Ventes de marchandise

Ce compte concerne les marchandises stockées ou non revendues en l'état.

Le compte 708 « Autres produits » retrace essentiellement les remboursements des frais de personnels mis à disposition des budgets annexes ou de tiers publics ou privés et les remboursements des frais (hors personnel) également effectués par des budgets annexes, le budget principal ou des tiers publics ou privés. Les frais supportés par l'entité avant de les refacturer doivent être inscrits dans les comptes de charges appropriés (classe 6) suivant leur nature. Ces charges sont ensuite compensées au niveau du résultat par la refacturation émise par l'entité.

2. COMPTE 71 – PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)

Le compte 71 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part, portées au compte 603 « Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ».

Le solde des comptes 7133 « Variation des en-cours de production de biens », 7134 « Variation des en-cours de production de services » et 7135 « Variation des stocks de produits » concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, abstraction faite des dépréciations.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice (comptes 33, 34, 35).

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le compte de résultat, du côté des produits, en plus (cas d'augmentation de la production stockée) ou en moins (cas de déstockage).

Lorsque la procédure de comptabilisation des achats en classe 3 est utilisée, le compte 713 est crédité, lors des écritures d'inventaire, par le débit des comptes de charges concernées (comptes 604, 605, 608) du montant du coût de production de l'exercice en cours affectant le stock de travaux.

Le fonctionnement des subdivisions du compte 713 figure au commentaire de la classe 3 « Comptes de stocks et en-cours ».

3. COMPTE 72 – PRODUCTION IMMOBILISÉE

Ce compte enregistre la production immobilisée de l'exercice, c'est-à-dire les immobilisations créées par les services techniques de l'entité et réalisées pour elle-même.

Il est crédité, en fin d'exercice, soit par le débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » du coût réel de production des immobilisations créées, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Les charges qui peuvent être inscrites en « Frais d'études » ou en « Frais de recherche et de développement » sont portées respectivement au compte 2031 et au compte 2032 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles ».

- *Technique budgétaire et comptable*

- a) Immobilisation créée par l'entité (*opération d'ordre budgétaire*)

- Débit subdivision concernée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » (mandat de paiement) / ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 722 « Production immobilisée – Immobilisations corporelles » / ou 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

- b) Imputation définitive à l'achèvement des travaux ou directement dans les comptes d'immobilisations concernés sans l'étape a) (*opération d'ordre non budgétaire*)

- Débit subdivision concernée du compte 21 « Immobilisations corporelles » / ou 20 « Immobilisations incorporelles »
- Crédit subdivision concernée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » / ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

4. COMPTE 73 – IMPÔTS ET TAXES

Le compte 73 « Impôts et taxes » regroupe les recettes à caractère fiscal à l'exception de celles qui sont affectées par la loi au financement global de la section d'investissement ou à une catégorie d'opérations d'investissement non individualisables (compte 1022 « Fonds d'investissement ») ou à des opérations d'équipement individualisables (comptes 133 et 134).

Les autres recettes qui, bien qu'intitulées « impôts ou taxes », n'ont pas le caractère de recettes fiscales au regard de la réglementation ou de la jurisprudence sont classées dans des subdivisions du compte 703 « Redevances et recettes d'utilisation du domaine », 706 « Prestations de services » ou du compte 708 « Autres produits ».

Compte 731 – Fiscalité locale

Compte 7311 – Contributions directes

Ce compte est utilisé par toute collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale bénéficiant de contributions directes correspondant aux ressources fiscales prévues par le code général des impôts (CGI) et figurant :

- sur l'état 1259 pour les communes (article 1379 du CGI) et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre (articles 1379-0 bis, 1609 quinquies BA et suivants du CGI) ;
- sur l'état 1259 bis pour les syndicats de communes et les syndicats mixtes (article 1609 quater du CGI) ;
- et sur l'état 1253 pour les départements (article 1586 du CGI) et les régions (article 1599 bis du CGI).

Compte 73111 – Taxes foncières et d'habitation

Ce compte enregistre le produit des taxes d'habitation (article 1407 du CGI), de la taxe d'habitation sur les logements vacants (article 1407 bis du CGI), de la majoration facultative de taxe d'habitation pour les logements meublés non affectés à l'habitation (article 1407 ter du CGI), des taxes foncières sur les propriétés bâties (article 1380 du CGI), des taxes foncières sur les propriétés non bâties (article 1393 du CGI), de la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les

propriétés non bâties (article 1519 I du CGI) et de la cotisation foncière des entreprises (article 1447 du CGI) perçu au titre de l'exercice.

Compte 73112 – Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

Ce compte enregistre le produit des cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises perçu au titre de l'exercice (article 1586 du CGI).

Compte 73113 – Taxe sur les surfaces commerciales

Ce compte enregistre le produit de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) perçu au titre de l'exercice (article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 ; 1.2.4.1 de l'article 77 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010).

Compte 73114 – Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux

Ce compte enregistre les 9 composantes de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) :

- l'imposition forfaitaire sur les installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent et sur les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique des courants situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale (article 1519 D du code général des impôts) ;
- l'imposition forfaitaire sur les installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme (article 1519 E du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique (article 1519 F du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les transformateurs électriques (article 1519 G du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les stations radioélectriques (article 1519 H du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les installations de gaz naturel liquéfié, les stockages souterrains de gaz naturel, les canalisations de transport de gaz naturel, les stations de compression du réseau de transport de gaz naturel et les canalisations de transport d'autres hydrocarbures (article 1519 HA du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur le matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs (article 1599 quater A du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur le matériel roulant utilisé pour le transport de voyageurs en Île-de-France (article 1599 quater A bis du CGI) ;
- l'imposition forfaitaire sur les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre, les unités de raccordement d'abonnés et les cartes d'abonnés du réseau téléphonique commuté (article 1599 quater B du CGI).

Compte 73118 – Autres contributions directes

Sont enregistrés à ce compte les produits des contributions directes qui ne peuvent pas être enregistrés dans les subdivisions précédentes ainsi que le produit des régularisations sur les exercices antérieurs des contributions directes qui auraient dû être enregistrées dans une des subdivisions ci-dessus.

Au titre des autres impositions, ce compte vise à comptabiliser :

- les rôles supplémentaires (les produits des rôles supplémentaires correspondent à des ressources fiscales au titre des exercices antérieurs. Ils ne doivent donc pas être enregistrés sur les subdivisions du compte 7311x qui retracent les ressources fiscales de l'exercice).
- la taxe sur les friches commerciales, rattachée au compte racine 7311 impôts locaux dans la mesure où elle frappe des surfaces caractérisées par leur non-soumission à la CFE (compte 73111 « Taxes foncières et d'habitation »).
- le remboursement par L'État du potentiel trop versé par une collectivité territoriale ou un EPCI au titre de la participation au plafonnement de la Contribution économique territoriale en

fonction de la valeur ajoutée (PVA) afin de ne pas fausser les montants de la CVAE (compte 73112).

Compte 7312 – Publicité foncière et droit d'enregistrement

Compte 73121 – Taxe départementale de publicité foncière et droit départemental d'enregistrement

Ce compte est uniquement réservé aux départements.

En application de l'article 1594 A du code général des impôts, les départements perçoivent les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière exigible sur les droits de mutation à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur leur territoire et la taxe de publicité foncière.

Compte 73122 – Taxe départementale additionnelle à certains droits d'enregistrement

Ce compte est réservé aux départements.

La taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière exigible sur les mutations à titre onéreux prévue à l'article 1595 du code général des impôts est perçue au profit des départements. Elle est soumise aux règles qui gouvernent l'exigibilité, la restitution et le recouvrement des droits ou de la taxe auxquels elle s'ajoute.

Compte 73123 – Taxe communale additionnelle aux droits de mutation ou à la taxe de publicité foncière

Ce compte est réservé aux communes de plus de 5 000 habitants ainsi qu'à celles d'une population inférieure mais classées comme « stations touristiques » au sens de l'article L. 133-13 du code de tourisme.

Ces communes perçoivent une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière (article 1584 du code général des impôts).

Les communes de 5 000 habitants et moins non classées comme « stations touristiques » ne bénéficient pas de cette taxe mais sont éligibles au fonds de péréquation départemental (article 1595 bis du code général des impôts (compte 73223 « Fonds départemental des DMTO pour les communes de moins de 5 000 habitants »)).

Compte 73128 – Autres droits d'enregistrement

Sont enregistrés à ce compte les produits des contributions indirectes au titre de la publicité foncière et des droits d'enregistrement qui ne peuvent pas être enregistrés dans les subdivisions précédentes.

Au titre des autres impositions, ce compte vise à comptabiliser notamment :

- les rôles supplémentaires (les produits des rôles supplémentaires correspondent à des ressources fiscales au titre des exercices antérieurs).
- la taxe communale forfaitaire sur les cessions de terrains nus devenus constructibles.

Compte 7313 – Taxes liées à l'urbanisation, aux déchets et à l'environnement

Compte 73131 – Taxe d'aménagement – part départementale

Ce compte est utilisé par les départements pour retracer la taxe d'aménagement (articles L. 331-1 et suivants du code de l'urbanisme) qui a remplacé, depuis le 1^{er} mars 2012, la taxe locale d'équipement, la taxe départementale des espaces naturels sensibles, la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement, la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement en Île-de-France, la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie et la participation pour aménagement. Son fait générateur est l'autorisation de construire ou d'aménager.

Cette taxe dont l'emploi doit être détaillé dans l'annexe budgétaire des recettes grevées d'affectation spéciale est affectée au financement :

- des dépenses liées aux espaces naturels sensibles ;
- des conseils d'architecture, d'urbanisme et d'environnement.

La part communale de la taxe d'aménagement est enregistrée au crédit du compte 10228 « Autres fonds d'investissement » et celle de la région Île-de-France au crédit du compte 13333 « Taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement ».

Compte 73132 – Taxe sur les pylônes électriques

Ce compte est réservé aux communes ou EPCI à fiscalité propre bénéficiant de l'imposition forfaitaire sur les pylônes supportant des lignes électriques (également appelée taxe sur les pylônes) instaurée par la loi du 10 janvier 1980 et codifiée à l'article 1519 A du code général des impôts.

Cette taxe peut être perçue au profit d'un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre, sur délibérations concordantes de l'EPCI et de la commune membre sur le territoire de laquelle se trouvent les pylônes électriques. Ces délibérations doivent être prises avant le 1er octobre, pour être applicables l'année suivante.

Compte 73133 – Taxe d'enlèvement des ordures ménagères et assimilées

Ce compte est réservé aux communes et aux EPCI pour retracer les produits de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et assimilées (TEOM) prévu à l'article 1520 du code général des impôts. Toute commune ou groupement de communes qui dispose de l'ensemble de la compétence « élimination et valorisation des déchets ménagers » et assure au moins leur collecte peut l'instituer. Il s'agit d'une taxe directe facultative additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Elle doit être instituée avant le 15 octobre d'une année pour être perçues à compter du 1er janvier de l'année suivante.

Compte 73134 – Taxe sur les déchets stockés

Ce compte est réservé aux communes qui bénéficient de la taxe sur les déchets réceptionnés dans une installation de stockage ou un incinérateur de déchets ménagers. Cette taxe facultative, créée par l'article 90 de la loi de finances pour 2006 au profit des communes, est régie par les articles L. 2333-92 et suivants du code général des collectivités territoriales. Le tarif de la taxe est fixé par décision du conseil municipal.

Compte 73135 – Taxe de balayage

Ce compte enregistre la taxe de balayage perçue par la commune pour couvrir les dépenses de balayage des voies qui sont normalement à la charge des riverains en application de l'article 1528 du code général des impôts.

Compte 73136 – Taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations

Ce compte est réservé aux communes et EPCI à fiscalité propre qui ont institué la taxe pour la gestion des milieux aquatiques et la prévention des inondations prévue par l'article 1530 bis du code général des impôts. Sous réserve du respect d'un plafond fixé à 40 € par habitant, le produit voté de la taxe est, au plus, égal au montant annuel prévisionnel des charges de fonctionnement et d'investissement résultant de l'exercice de la compétence de gestion des milieux aquatiques et de prévention des inondations, telle qu'elle est définie au I bis de l'article L. 211-7 du code de l'environnement.

Compte 73137 – Taxe sur les passagers

Cette taxe est perçue au profit de la personne publique qui assure la gestion de l'espace naturel protégé ou, à défaut, de la commune sur le territoire de laquelle se trouve le site et est affectée à sa préservation. Cette taxe est définie par l'article 285 quater du code général des impôts. Afin de protéger les espaces naturels sensibles à la fréquentation touristique, une taxe est due par les entreprises de transport public maritime qui embarquent des passagers à destination de certains

espaces naturels protégés. La taxe est ajoutée au prix demandé aux passagers et est recouvrée par les services des douanes.

Compte 7314 – Impôts et taxes liés à la production et à la consommation énergétiques et industrielles

Compte 73141 – Taxe sur la consommation finale d'électricité

Ce compte enregistre les recettes perçues au titre de la taxe communale et la taxe départementale sur la consommation finale d'électricité.

La taxe communale sur la consommation finale d'électricité (TCCFE) est un impôt indirect, affecté au budget des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) qui leur sont substitués au titre de la compétence d'autorité organisatrice de la distribution publique d'électricité visée à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales CGCT.

Elle est régie par les articles L. 2333-2 à L. 2333-5 et les articles R. 2333-5 à R. 2333-9 (taxe communale), les articles L. 5212-24 du CGCT (syndicats de communes), l'article L. 5722-8 du CGCT (syndicats mixtes) et les articles R. 5212-2 à R. 5212-6 (taxe intercommunale) du code général des collectivités territoriales ainsi que par les VII et VIII de l'article 1379-0 bis du code général des impôts.

Dans les cas où la compétence d'autorité organisatrice de la distribution publique d'électricité est exercée par un syndicat intercommunal ou par le département, le produit de la TCCFE est perçu par le syndicat ou le département en lieu et place de toutes les communes dont la population recensée par l'INSEE au 1^{er} janvier de l'année est inférieure ou égale à 2 000 habitants ou dans lesquelles la taxe est perçue par le syndicat au 31 décembre 2010 (article L. 5212-24 du CGCT). Pour les communes de plus de 2 000 habitants, le produit de la TCCFE peut être perçu par le syndicat ou le département en lieu et place des communes s'il en est décidé ainsi par délibérations concordantes du syndicat ou du département et des communes concernées.

La taxe départementale sur la consommation finale d'électricité (TDCFE) prévue par les articles L.3333-2 à L.3333-3-1 du CGCT est affectée au budget des départements.

Compte 73142 – Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE)

Compte 731421 – TICPE – LRL

Ce compte est réservé aux départements et aux régions.

L'article 59 de la loi de finances pour 2004 attribue aux départements une part de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP) remplacée par la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) pour compenser la décentralisation du RMI-RSA à compter du 1^{er} janvier 2004.

Pour les régions et la collectivité de Corse, ce compte retrace, d'une part, la fraction de TICPE attribuée aux régions en application de l'article 119 de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales et de l'article 40 de la loi du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, et d'autre part, celle attribuée en application de l'article 265 du code des douanes (ancienne modulation LRL).

Compte 731422 – TICPE – Grenelle (2^e part)

Ce compte, réservé aux régions et à la Collectivité de Corse, enregistre la part du montant de la majoration sur la taxe intérieure sur les produits pétroliers prévue à l'article 265 A bis du code des douanes qui finance des dépenses de fonctionnement (la part de majoration de TICPE finançant des dépenses d'investissement est enregistrée au crédit du compte 10223 « TICPE 2^e part »).

Compte 73143 – Redevance des mines

Ce compte est utilisé par les communes et les départements.

Pour la part communale, ce compte enregistre la redevance communale des mines, impôt direct obligatoire perçu au profit des communes et établissements publics de coopération intercommunale (article 1519 du CGI).

Pour la part départementale, elle obéit au même régime que la part communale. La redevance départementale des mines est un impôt obligatoire perçu au profit des départements sur le territoire desquels des mines sont exploitées (articles 1587 à 1589 du CGI).

Compte 73144 – Surtaxe sur les eaux minérales

Ce compte est utilisé par les communes.

La surtaxe sur les eaux minérales est un impôt indirect facultatif perçu au profit des communes sur lesquelles des sources d'eau minérale sont situées. Elle est régie par les articles 1582 et 1698 A du code général des impôts.

Compte 7315 – Taxes liées aux transports, aux véhicules et aux droits de stationnement

Compte 73151 – Taxe sur les permis de conduire

Cette taxe est perçue par les régions.

En vertu des articles 1599 terdecies et quaterdecies du code général des impôts, la taxe sur les permis de conduire est un impôt obligatoire perçu au profit des régions. Cette taxe est assimilée à un droit de timbre.

Compte 73152 – Taxe nationale sur les véhicules de transport de marchandises

Ce compte enregistre l'écotaxe poids lourds, prévue dans le cadre du Grenelle de l'environnement, créée par l'article 153 de la loi de finances de 2009 et codifiée aux articles 269 et suivants du code des douanes.

La recette de cette taxe est versée aux collectivités gestionnaires des voies taxables (liste des voies taxables établie par décret du 27 juillet 2013), déduction faite des frais de gestion.

Compte 73153 – Taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules

Cette taxe est perçue par les régions.

La délivrance de certificats d'immatriculation des véhicules donne lieu au prélèvement d'une taxe prévue aux articles 1599 quindecies et suivants du code général des impôts.

Les conseils régionaux ou l'assemblée de Corse déterminent chaque année par délibération le taux unitaire par cheval vapeur de cette taxe. La délibération peut intervenir à tout moment dans l'année.

Compte 73154 – Droits de place

Ce compte enregistre le produit des droits de place perçus dans les halles, foires et marchés par les communes conformément aux dispositions des articles L. 2331-3 et L. 2224-18 du CGCT. Les droits de place correspondent à une autorisation d'occupation du domaine public, moyennant une redevance fixée par arrêté de la commune.

Compte 73156 – Versement transport

Hors région Île-de-France, le versement transport (VT) peut être institué par les autorités organisatrice de la mobilité (communes, EPCI avec ou sans fiscalité propre, selon le mode de dévolution de la compétence).

En Île-de-France, seul le syndicat des transports d'Île-de-France fixe le taux de versement et perçoit le produit. Le versement est un prélèvement obligatoire affecté au financement des dépenses d'investissement et de fonctionnement des transports publics réguliers de personnes effectués dans la région des transports parisiens.

La fixation du taux relève de la compétence de l'organe délibérant de l'autorité organisatrice de la mobilité, dans la limite des plafonds fixés par la loi selon la taille de population regroupée et la nature des investissements réalisés.

Compte 7317 – Impôts et taxes spécifiques liés à des activités de services

Compte 73171 – Taxe sur les conventions d'assurance

Cette taxe est uniquement perçue par les départements.

La taxe sur les conventions régie par les dispositions de l'article 991 du code général des impôts (CGI) à l'article 1004 du CGI touche, sauf cas d'exonérations énumérés de l'article 995 du CGI à l'article 1000 du CGI, toutes les conventions d'assurances conclues avec une société ou compagnie d'assurances ou avec tout autre assureur français ou étranger. L'article 52 de la loi de finances pour 2005 a attribué une fraction de TSCA aux départements en vue de financer les transferts de compétences résultant de la mise en œuvre de la loi relative aux libertés et responsabilités locales du 13 août 2004 dite LRL. Cette fraction de TSCA a ensuite été majorée de 2005 à 2007 au fur et à mesure des transferts de compétences ainsi opérés puis son assiette élargie à compter de 2008.

Une deuxième fraction distincte de TSCA a également été attribuée aux départements par la loi de finances pour 2005 (article 53) en vue du financement des services départementaux d'incendie et de secours (SDIS).

Compte 73172 – Taxe de séjour

Compte 731721 – Taxe de séjour

Cette recette est uniquement perçue par les communes ou les EPCI à fiscalité propre.

La taxe de séjour est due par les personnes qui ne sont pas domiciliées dans la commune concernée et n'y possèdent pas une résidence à raison de laquelle elles sont passibles de la taxe d'habitation.

Il existe deux régimes fiscaux distincts :

- La taxe de séjour au réel : la taxe due par le touriste est égale au nombre de nuitées passées sur le territoire de la collectivité bénéficiaire multiplié par le tarif fixé par l'organe délibérant en fonction de la catégorie et de la nature de l'hébergement ;
- La taxe de séjour forfaitaire : la taxe due par les logeurs est égale au nombre de nuitées incluses dans la période de perception après application d'un taux d'abattement tenant compte de la fréquentation théorique de l'établissement multiplié par le tarif fixé par l'organe délibérant en fonction de la catégorie et de la nature de l'hébergement

Elle est régie par les articles L. 2333-26 à L. 2333-47, L. 3333-1, L. 5211-21, R. 2333-43 à R. 2333-58 et R. 5211-6 du code général des collectivités territoriales.

Compte 731722 – Taxe additionnelle à la taxe de séjour

Conformément à l'article L. 3333-1 du code général des collectivités territoriales, les départements peuvent instituer une taxe additionnelle de 10 % à la taxe de séjour perçue par les communes et leurs groupements sur son territoire.

La taxe additionnelle est recouvrée en même temps que la taxe de séjour communale ou intercommunale. Elle est établie et recouvrée selon les mêmes modalités que la taxe à laquelle elle s'ajoute. Son produit est reversé au département à la fin de la période de perception.

Compte 73173 – Impôt et prélèvement sur les jeux

Compte 731731 – Impôt sur les cercles et maisons de jeux

L'impôt sur les cercles et maisons de jeux est un impôt indirect perçu au profit des communes.

Il est régi par les articles 1559 à 1566, du code général des impôts.

Compte 731732 – Prélèvement sur les produits des jeux

Cette recette concerne uniquement les communes ou les EPCI à fiscalité propre. Elle est régie par les articles L. 2333-54 et L. 5211-21-1 du code général des collectivités territoriales.

Le prélèvement sur les produits des jeux dans les casinos est un impôt indirect, facultatif, ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires et perçu par :

– la commune siège du casino ; son institution est alors prescrite dans le cahier des charges conclu entre la commune et l'exploitant du casino. Elle peut reverser une partie des produits de ce prélèvement à un établissement public de coopération intercommunale dont elle est membre (cf. commentaires des comptes 73213 « Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux » et 739213 « Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux »);

– les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre exerçant la compétence tourisme ainsi que les établissements publics mentionnés aux articles L. 5211-21 et L. 5722-6 du CGCT percevant la taxe de séjour ou la taxe de séjour forfaitaire, sauf opposition de la commune siège du casino. Ils peuvent reverser une partie de ce produit à la commune siège du casino (cf. commentaires des comptes 73213 « Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux » et 739213 « Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux »).

Compte 73174 – Taxe locale sur la publicité extérieure

Cette recette concerne les communes ou les EPCI à fiscalité propre.

Ce compte enregistre les produits perçus au titre de la taxe locale sur la publicité extérieure frappant les supports publicitaires, les enseignes ainsi que les pré-enseignes visibles depuis toute voie publique ouverte à la circulation dans les limites du territoire de la commune ou de l'EPCI compétent. Les tarifs de cette contribution indirecte sont fixés par délibération de l'organe délibérant de la commune ou de l'EPCI compétent en application de l'article L. 2333-6 et suivants du code général des collectivités territoriales.

Compte 73175 – Taxe sur les remontées mécaniques

Cette recette concerne les communes, les départements et les EPCI à fiscalité propre. Elle est régie par les articles L. 2333-49 à L. 2333-53, L. 3333-4 à L. 3333-7, L. 5211-22 et les articles R. 2333-70 à R. 2333-73, articles R. 2333-2 et R. 2333-3 du code général des collectivités territoriales.

La taxe sur les remontées mécaniques est un impôt indirect facultatif ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires perçu au profit des communes et des départements situés en zone de montagne.

Compte 73176 – Taxes funéraires

Ces taxes sont perçues par les communes ou les EPCI compétents en matière funéraire.

Le compte 73176 enregistre les taxes funéraires que les communes peuvent, par délibération, décider de percevoir sur l'ensemble des opérations d'inhumations et de crémations et sur les convois funéraires effectués sur le territoire de la commune en application de l'article L. 2223-22 du code général des collectivités territoriales.

Compte 73177 – Taxes liées à l'insertion professionnelle

Ces taxes sont perçues par les régions.

Compte 731771 – Fraction TICPE - Réforme de l'apprentissage

Ce compte enregistre la part de TICPE perçue au titre du dispositif mis en place lors de la loi de finances pour 2020 (article 24) pour les régions présentant un montant de ressources compensatrices de la compétence apprentissage supérieur au montant des dépenses d'apprentissage constatées lors du transfert de la compétence.

Compte 731773 – Frais de gestion des ressources pour la formation professionnelle et l'apprentissage

Ces recettes correspondent aux deux tiers des mesures de compensations historiques issues de la DGD formation professionnelle (ressource budgétaire) remplacée par des produits de fiscalité, dans les conditions fixées par l'article 41 de la LFI 2014 (CVAE, Taxe d'habitation, cotisation foncière des entreprises).

Compte 731774 – TICPE FPA

Ces recettes correspondent au tiers des mesures de compensations historiques issues de la DGD formation professionnelle (ressource budgétaire) remplacée par des produits de fiscalité, dans les conditions fixées par l'article 41 de la LFI 2014. Il faut y ajouter les mesures de compensations nouvelles progressivement liées aux transferts de compétences aux régions depuis 2015, prévus par la loi du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale.

Compte 731775 – TICPE – Primes employeurs apprentis

Ce compte enregistre la part de TICPE prévue par l'article 40 de la loi de finances pour 2014, soit la nouvelle prime d'apprentissage versée aux entreprises de moins de 11 salariés.

Il enregistre également la compensation sous la forme de fraction de TICPE prévue à l'article 38 de la loi de finances pour 2016 créant des aides incitatives au recrutement d'un apprenti supplémentaire versées par les régions aux entreprises de moins de 250 salariés qui n'employaient plus ou pas d'apprentis, selon les dispositions de l'article L. 6243-1-1 du code du travail.

Compte 732 – Fiscalité reversée

La fiscalité reversée correspond soit à des ressources fiscales que l'entité perçoit d'une autre entité publique locale soit à un fonds de péréquation en application de la loi, de conventions ou sur la base de délibérations concordantes.

Compte 7321 – Fiscalité reversée entre collectivités locales

Compte 73211 – Attribution de compensation

Ce compte enregistre l'attribution de compensation perçue par les communes membres d'un EPCI à fiscalité professionnelle unique ou, lors d'attribution de compensation dite négative, par l'EPCI à fiscalité propre versée par une de ses communes membres.

Cette obligation est prévue au V de l'article 1609 nonies C du code général des impôts (CGI).

Dans les comptes de l'EPCI ou, dans le cas d'une attribution de compensation négative, de la commune, le versement de cette attribution de compensation est enregistré sur le compte 739211 « Attribution de compensation ».

Compte 73212 – Dotation de solidarité communautaire

Ce compte enregistre la dotation de solidarité communautaire perçue par les communes membres d'un EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU), en application du VI de l'article 1609 nonies C du code général des impôts. Dans les comptes de l'EPCI, le versement de cette dotation de solidarité communautaire est enregistré sur le compte 739212 « Dotation de solidarité communautaire ».

Compte 73213 – Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux

Un établissement public de coopération intercommunale ou une commune siège d'un casino peuvent bénéficier d'un reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux (cf. commentaires du compte 731742 « Prélèvement sur les produits des jeux »).

Compte 73214 – Attribution de compensation CVAE – Département – Région

Un mécanisme d'attribution de compensation entre les départements et les régions est prévu à l'article 89 de la loi du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 pour neutraliser le montant des charges transférées des compétences transports de l'article 15 de la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la république prévoit.

Ce compte enregistre l'attribution de compensation perçue par un département (versée par une région) ou inversement lors d'une attribution de compensation dite négative (cf. 739214 « Attribution de compensation CVAE – Département – Région »).

Compte 73215 – Reversements conventionnels de fiscalité

Ce compte enregistre les produits afférents aux reversements conventionnels de fiscalité prévus aux articles 11 et 29 de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale (cf. 739215 « Reversements conventionnels de fiscalité »).

Compte 7322 – Fiscalité reversée par l'intermédiaire d'un fonds

Compte 73221 – FNGIR

Le fonds national de garantie individuel de ressources (FNGIR) est l'une des composantes, avec la dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle, du mécanisme destiné à garantir la stricte neutralité financière de la réforme de la fiscalité professionnelle pour chaque collectivité.

Ce compte enregistre le FNGIR perçu par les entités bénéficiaires de ce fonds (cf. commentaires du compte 739221 « Reversement sur FNGIR »).

Compte 73222 – Fonds de péréquation des ressources

Compte 732221 – Fonds de péréquation des ressources intercommunales et communales

Créé par l'article 144 de la loi de finances initiale pour 2012, le fonds de péréquation des ressources communales et intercommunales (FPIC) est un mécanisme de péréquation horizontale pour le bloc communal. Il consiste à prélever une fraction des ressources fiscales de certaines collectivités pour la reverser à des collectivités moins favorisées. Les intercommunalités à fiscalité propre constituent l'échelon de référence.

Ce compte concerne uniquement les communes et EPCI à fiscalité propre qui sont bénéficiaires du fonds de péréquation. Il enregistre le FPIC perçu par les collectivités bénéficiaires de ce fonds (cf compte 7392221 « Fonds de péréquation des ressources intercommunales et communales » pour les collectivités prélevées).

Compte 732222 – Fonds de péréquation des ressources perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse

L'article 113 de la loi de finances initiale pour 2013 a créé un mécanisme de péréquation horizontale pour les régions, permettant la redistribution d'une fraction des ressources fiscales entre ces collectivités. Ce mécanisme est appelé fonds de péréquation des ressources perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse.

Ce compte concerne uniquement les régions qui sont bénéficiaires du fonds de péréquation des ressources perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse (cf compte 7392222 pour les régions prélevées).

Compte 73223 – Fonds départemental des DMTO pour les communes de moins de 5 000 habitants

En application de l'article 1595 du CGI, sur le territoire des communes non classées station de tourisme et comptant 5 000 habitants et moins, la taxe additionnelle communale aux droits de mutation à titre onéreux est perçue au profit d'un fonds de péréquation. Ce fonds est réparti entre ces communes par le conseil départemental selon un barème qu'il établit en prenant en compte des critères fixés par la loi (importance de la population, effort fiscal et montant des dépenses d'équipement brut).

Compte 73224 – Fonds de péréquation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises des départements

L'article 113 de la loi de finances initiales pour 2013 prévoit la création d'un mécanisme de péréquation horizontale pour les départements, c'est-à-dire redistribuant une fraction des ressources fiscales entre ces collectivités. Ce mécanisme est appelé fonds national de péréquation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises perçue par les départements (article L. 3335-1 du CGCT).

Ce compte 73224 enregistre le montant perçu par les départements bénéficiaires de ce fonds (cf. compte 7391254 « Fonds de péréquation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises des départements » pour les départements prélevés).

Compte 73225 – Attributions au titre des fonds de péréquation fondés sur les D.M.T.O.

Compte 732251 – Attribution au titre du fonds national de péréquation des D.M.T.O. perçus par les départements

Ce compte regroupe le produit du fonds national de péréquation des DMTO (attribution au titre de l'article 123 de la loi de finances pour 2011 et codifiée à l'article L. 3335-2 du Code général des collectivités territoriales), du fonds de solidarité des départements (créé par la loi de finances pour 2014 et codifié à l'article L. 3335-3 du CGCT) et du fonds de soutien interdépartemental (FSID) qui ont fusionné au 1^{er} janvier 2020.

Compte 7323 – Reversement du prélèvement sur les jeux et les paris hippiques

Ce compte retrace, d'une part, le reversement du prélèvement de L'État sur le produit brut des jeux (article L.2333-55 du CGCT) au profit d'une commune siège du casino ou de l'EPCI déléguant de la délégation de service public du casino, et d'autre part, celui du prélèvement opéré sur les paris hippiques (article 302 bis ZG du CGI) au profit des établissements publics de coopération intercommunale sur le territoire desquels sont ouverts au public un ou plusieurs hippodromes.

Compte 7324 – Frais de gestion de la taxe foncière sur les propriétés bâties

Ce compte concerne les départements bénéficiaires du dispositif de compensation péréquée (DCP) visant à attribuer aux départements les recettes issues des frais de gestion de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) perçus par l'État (article 42 de la loi de finances 2014).

Les attributions calculées pour les départements résultent de l'application des critères prévus par la loi de finances.

Compte 733 – Fiscalité spécifique des collectivités d'Île-de-France

Compte 7331 – Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux

Cette taxe est perçue uniquement par la région Île-de-France.

La taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage et les surfaces de stationnement (TSBCS), couramment appelée « taxe sur les bureaux » n'est applicable que dans les limites territoriales de la région d'Île-de-France.

Prévue aux articles 231 ter et suivants du code général des impôts, elle est due, sauf cas particuliers, par les propriétaires des locaux.

Compte 7332 – Taxe additionnelle aux droits de mutation

Cette taxe est perçue uniquement par la région Île-de-France.

En application de l'article 1599 sexies du CGI, il est perçu au profit de la région d'Île-de-France, une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux.

Compte 733 – Fonds de solidarité des collectivités d’Île-de-France

Compte 73331 – Communes (FSRIF)

Créé par la loi n° 91-429 du 13 mai 1991, le fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France (FSRIF) a pour objectif de contribuer à l’amélioration des conditions de vie dans les communes urbaines d’Île-de-France supportant des charges particulières au regard des besoins sociaux de leur population sans disposer de ressources fiscales suffisantes.

Ce dispositif décrit aux articles L. 2531-12 à L. 2531-16 du code général des collectivités territoriales (CGCT) assure une redistribution entre les communes de la région Île-de-France par prélèvement sur les ressources fiscales des communes les plus favorisées au profit des communes les plus défavorisées.

Ce compte concerne les communes implantées sur le territoire de la région Île-de-France.

Il enregistre les montants perçus par les communes bénéficiaires du reversement du fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France (cf. compte 739331 « Communes (FSRIF) » pour les communes prélevées).

Compte 73332 – Départements (FSDRIF)

L’article 135 de la loi de finances pour 2014 crée un mécanisme de péréquation horizontale pour les départements de la région d’Île-de-France, afin de corriger l’inégale répartition de richesse fiscale et de charges de ces départements. Les modalités de répartition de ce fonds sont définies à l’article L. 3335-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

Ce compte concerne les départements de la région Île-de-France.

Il enregistre les montants perçus par les départements qui bénéficient du reversement du fonds de solidarité des départements de la région Île-de-France (cf. compte 739332 « Départements (FSDRIF) » pour les départements prélevés »).

Compte 7334 – Dotation de soutien à l’investissement territorial

La métropole du Grand Paris reverse une partie de sa fiscalité pour alimenter la dotation de soutien à l’investissement territorial dont bénéficient notamment les EPT et les communes membres en application du E du XI de l’article 5219-5 du CGCT.

La dotation est égale à un taux compris entre 10 % et 50 %, voté par le conseil de la métropole, de la différence entre le produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises au titre de l’année du versement de la dotation et le produit des mêmes impositions constaté l’année précédente. Elle est répartie en tenant compte prioritairement de l’importance des charges que les EPCI et les communes supportent du fait de la réalisation ou de la gestion d’un ou de plusieurs équipements répondant à un enjeu de solidarité territoriale et en appliquant d’autres critères fixés librement.

Compte 734 – Fiscalité spécifique à la collectivité de Corse et à l’Outre-mer

Compte 7341 – Taxe sur les alcools et tabacs

Compte 73411 – Taxe sur les rhums

Compte 73412 – Droits de consommation sur les alcools (Corse)

Compte 73413 – Droit de consommation sur les tabacs (Corse)

Cette recette concerne la collectivité territoriale de Corse qui bénéficie d’une partie du produit du droit de consommation sur les tabacs prévu à l’article 575 E bis du code général des impôts.

Compte 7342 – Taxes sur les carburants

L’article 266 quater du code des douanes institue dans les départements d’Outre-mer de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la Réunion, une taxe spéciale de consommation sur les carburants suivants : supercarburant, essence et gazole.

Compte 7343 – Taxe due à l'entrée des marchandises ou de personnes et droits de francisation

Compte 73431 – Octroi de mer

Ce compte enregistre l'octroi de mer, taxe française, applicable à la plupart des produits importés, en vigueur dans les régions d'Outre-mer.

Cette taxe est perçue par l'administration des douanes et reversée aux communes de Martinique, Guyane, Guadeloupe, Réunion et est prévue par la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer et le décret d'application n° 2004-1550 du 30 décembre 2004 relatif à l'octroi de mer.

Compte 73432 – Octroi de mer régional

Les conseils régionaux de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de la Réunion peuvent instituer, au profit de la région, un octroi de mer régional (anciennement droit additionnel à l'octroi de mer) ayant la même assiette que l'octroi de mer. Cette taxe additionnelle est prévue à l'article 37 de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer.

Compte 73433 – Taxe due par les entreprises de transport public aérien et maritimes (dont Corse)

La taxe d'embarquement sur les passagers est ajoutée au prix demandé aux passagers.

Cette taxe est due par les entreprises de transport public aérien au profit de la collectivité territoriale de Corse, et maritime (article 1599 vicies du code général des impôts et des régions de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la Réunion (article 285 ter du code des douanes). Dans ces régions d'Outre-mer, une part égale à 30 % du produit de la taxe est affectée au budget des communes littorales érigées en stations classées de tourisme au sens de l'article L. 133-13 du code du tourisme. Ce prélèvement est réparti entre les communes concernées au prorata de leur population.

Compte 73434 – Droit de francisation et de navigation, droit de passeport des navires de plaisance (Corse)

La collectivité territoriale de Corse bénéficie des produits du droit de francisation et de navigation, ainsi que le droit de passeport, prévu aux articles 238 et 240 du code des douanes, des navires de plaisance dont le port d'attache est situé en Corse.

Compte 7344 – Redevances sur l'eau (Offices de l'eau)

En application de l'article L. 213-14 du code de l'environnement, par renvoi de l'article L.213-13, l'office de l'eau perçoit notamment, auprès des personnes publiques ou privées, les redevances pour prélèvement sur la ressource en eau, pour pollution de l'eau, pour modernisation des réseaux de collecte, pour pollutions diffuses, pour stockage d'eau en période d'étiage, pour obstacle sur les cours d'eau et pour protection du milieu aquatique.

Compte 7345 – Produit des amendes

Le produit des amendes de police relevées par les radars automatiques versé aux départements, à la collectivité territoriale de Corse et aux régions d'outre-mer est réparti en fonction de la longueur de voirie appartenant à chaque bénéficiaire en application de l'article 49 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

Compte 7347 – Fiscalité de Saint-Pierre et Miquelon et des COM

Compte 7348 – Autres impôts et taxes d'Outre-mer

Ce compte enregistre toutes les impositions et taxes perçues par les collectivités d'Outre-mer et la collectivité de Corse qui ne peuvent pas être retracées dans les autres subdivisions du compte 734.

Compte 735 – Fraction de TVA

Ce compte retrace les recettes perçues par l'entité au titre de la fraction du produit net de la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 149-II de la loi de finances pour 2017 et conformément aux modalités définies aux II à VIII de ce même article.

Compte 738 – Autres impôts et taxes

Ce compte enregistre les impôts et taxes perçues par l'entité qui ne peuvent pas être retracées au sein d'une subdivision du compte 73.

Compte 739 – Reversements et restitutions sur impôts et taxes

Les reversements et restitutions sur impôts et taxes sont des moindres produits et non des charges d'exploitation enregistrées en classe 6. Ils font donc obligatoirement l'objet de l'émission d'un mandat sur une subdivision du compte 739.

Par ailleurs, en application du principe budgétaire de non-contraction des charges et des produits, ils ne peuvent pas donner lieu à l'émission d'un titre de recettes diminué du montant du reversement ou d'une restitution institué par la loi ou une convention.

Le compte 739 « Reversements et restitutions sur impôts et taxes » est un compte de dépenses réservé aux reversements et aux restitutions d'impôts et de taxes d'une collectivité territoriale ou d'un EPCI au profit de tiers.

Est notamment imputé, à la subdivision concernée de ce compte, le reversement sur le fonds national de garantie individuelle des ressources régionales (FNGIR) créé, dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle, par l'article 78, paragraphe 2.3, de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances initiale pour 2010.

Compte 7391 – Reversements et restitutions sur fiscalité locale

Compte 73911 – Reversements et restitutions sur contributions directes

Compte 739111 – Restitutions au titre des dégrèvements à la charge des collectivités locales

Les collectivités peuvent par décision de l'assemblée délibérante dégrever certaines catégories de personnes assujetties à une imposition sous certaines conditions fixées par le code général des impôts.

Les subdivisions du compte 739111 retracent les sommes dues par les collectivités à l'État au titre des dégrèvements qu'elles ont octroyées.

Compte 7391111 – Dégrèvement de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des jeunes agriculteurs

Les collectivités territoriales et les EPCI peuvent accorder un dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférente aux parcelles exploitées par les jeunes agriculteurs en application de l'article 1647-00 bis du CGI.

Compte 7391112 – Dégrèvement de taxe d'habitation sur les logements vacants

En cas d'imposition erronée liée à l'appréciation de la vacance, les dégrèvements en résultant sont à la charge de la commune ou de l'EPCI à fiscalité propre ayant délibéré afin d'assujettir à la taxe d'habitation les logements vacants (article 1407 bis du CGI).

Compte 7391113 – Dégrèvement au titre du plafonnement de la CET sur la valeur ajoutée

Ce compte retrace la participation des collectivités au plafonnement de la valeur ajoutée (appelée ticket modérateur), prévu à l'article 1647 0 B septies du CGI.

Compte 7391118 – Autres restitutions au titre de dégrèvements sur contributions directes

Ce compte enregistre les restitutions au titre des dégrèvements à la charge des collectivités locales portant sur les contributions directes retracées au compte 7311 autres que celles visées par les subdivisions précédentes.

Sont notamment enregistrés :

- le dégrèvement supporté par la collectivité au titre de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM – compte 73113) ;
- le dégrèvement supporté par la collectivité au titre des friches commerciales ;
- le dégrèvement supporté par la collectivité au titre de la taxe incitative des ordures ménagères.

Compte 739115 – Prélèvements au titre de la contribution au redressement des finances publiques

L'article L. 2334-7-3 du CGCT prévoit que des prélèvements sur des avances de fiscalité peuvent être opérés lorsque le montant de la contribution au redressement des finances publiques est supérieur au montant de la dotation forfaitaire des communes. L'article L. 5211-28 du CGCT prévoit le même dispositif lorsque la contribution au redressement des finances publiques est supérieure à la dotation d'intercommunalité des EPCI.

Ces atténuations de produits créés par l'article 132 de la loi de finances pour 2014 concernent également les départements et les régions.

Compte 739116 – Prélèvements au titre de l'article 55 de la loi SRU

L'article 55 de la loi Solidarité et renouvellement urbains (SRU) impose l'obligation pour certaines communes de disposer d'un taux minimum de logements sociaux. En cas de manquement, la commune est assujettie à des pénalités. Ces pénalités correspondent à des prélèvements sur fiscalité.

Ce prélèvement est fait au bénéfice du fonds national de développement de l'offre des logements locatifs très sociaux, au titre du SRU pour les collectivités locales et au titre du fonds d'aménagement urbain.

Le compte 739116 enregistre le montant du prélèvement pour les collectivités assujetties à cette obligation.

Compte 73912 – Reversements sur droits d'enregistrement

Compte 73913 – Reversements sur taxes liées à l'urbanisation et à l'environnement

Compte 73915 – Reversements sur taxes liées aux transports

Compte 739156 – Reversements sur taxe de versement de transport

Ce compte enregistre les remboursements des versements effectués par la commune ou l'établissement public en application de l'article L. 2333-70 du CGCT.

Compte 73917 – Reversements sur impôts et taxes spécifiques liés à des activités de services

Compte 739173 – Reversement sur impôts et prélèvement sur les jeux

Compte 7391731 – Reversement de l'impôt sur les cercles et maisons de jeux (CCAS)

Ce compte enregistre la quote-part d'impôt sur les cercles et maisons de jeux perçu par la commune qu'elle reverse au profit du CCAS, en application de l'article 1566 du CGI (cf. commentaires du compte 731731 « Impôt sur les cercles et maisons de jeux »).

Compte 7392 – Prélèvements pour reversements de fiscalité

Compte 73921 – Prélèvement pour reversements de fiscalité entre collectivités locales

Compte 739211 – Attribution de compensation

Ce compte enregistre l'attribution de compensation versée par un EPCI à fiscalité professionnelle unique à ses communes membres ou, lors d'attribution de compensation dite négative, par les communes à leur EPCI à fiscalité propre.

Dans les comptes de la commune ou, dans le cas d'une attribution de compensation négative, de l'EPCI, le versement de cette attribution de compensation est enregistré sur le compte 73211 « Attribution de compensation ».

Compte 739212 – Dotation de solidarité communautaire

Ce compte enregistre la dotation de solidarité communautaire versée par un EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU) à ses communes membres (cf. commentaires de l'article 73212 « Dotation de solidarité communautaire »).

Compte 739213 – Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux

Une commune siège d'un casino ou un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent reverser une partie du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux (cf. commentaires du compte 73213 « Reversement du prélèvement du bloc communal sur le produit brut des jeux »). Ce compte enregistre ce reversement.

Compte 739214 – Attribution de compensation CVAE – Département – Région

Pour neutraliser les charges transférées des compétences transports de l'article 15 de la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la république, l'article 89 de la loi du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 prévoit un mécanisme d'attribution de compensation entre les départements et les régions.

Ce compte enregistre l'attribution de compensation versée par un département à une région ou inversement lors d'attribution de compensation dite négative (cf. commentaires du compte 73214 « Attribution de compensation CVAE – Département – Région »).

Compte 739215 – Reversements conventionnels de fiscalité

Ce compte enregistre les dépenses liées aux reversements conventionnels de fiscalité prévus aux articles 11 et 29 de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale (cf. 73215 « Reversements conventionnels de fiscalité »).

Compte 73922 – Prélèvement pour reversements de fiscalité par l'intermédiaire d'un fonds

Compte 739221 – FNGIR

Ce compte enregistre le reversement opéré par les collectivités territoriales et les EPCI au fonds national de garantie individuelle des ressources régionales prévu par l'article 78, paragraphe 2.3, de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances initiale pour 2010 (cf. commentaires du compte 73221 « FNGIR »).

Compte 739222 – Fonds de péréquation des ressources

Compte 7392221 – Fonds de péréquation des ressources intercommunales et communales

Créé par l'article 144 de la loi de finances initiale pour 2012, le fonds de péréquation des ressources communales et intercommunales (FPIC) est un mécanisme de péréquation horizontale pour le bloc communal. Il consiste à prélever une fraction des ressources fiscales de certaines collectivités pour la reverser à des collectivités moins favorisées. Les intercommunalités à fiscalité propre constituent l'échelon de référence.

Ce compte concerne uniquement les communes et EPCI à fiscalité propre qui sont contributeurs au fonds de péréquation.

Il enregistre le montant du prélèvement des collectivités concernées (cf. compte 732221 « Fonds de péréquation des ressources intercommunales et communes » pour les collectivités bénéficiaires).

Compte 7392222 – Fonds de péréquation des recettes perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse

Ce compte concerne uniquement les collectivités contributrices au fonds de péréquation des ressources perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse.

L'article 113 de la loi de finances initiale pour 2013 a créé un mécanisme de péréquation horizontale pour les régions, permettant la redistribution d'une fraction des ressources fiscales entre ces collectivités. Ce mécanisme est appelé fonds de péréquation des ressources perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse. Il se substitue aux fonds de péréquation de la CVAE créé par l'article 78 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

Ce compte concerne uniquement les collectivités prélevées au titre du fonds. Il enregistre le montant du prélèvement au titre du fonds de péréquation (cf. commentaires du compte 732222 « Fonds des ressources perçues par les régions et la collectivité territoriale de Corse » pour les collectivités bénéficiaires).

Compte 739224 – Fonds de péréquation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

L'article 113 de la loi de finances initiales pour 2013 prévoit la création d'un mécanisme de péréquation horizontale pour les départements, c'est-à-dire redistribuant une fraction des ressources fiscales entre ces collectivités. Ce mécanisme est appelé fonds national de péréquation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises perçue par les départements (article L. 3335-1 du CGCT).

Ce compte concerne uniquement les départements prélevés au titre du fonds de péréquation. Il enregistre le montant du prélèvement des collectivités concernées (cf. compte 73224 « Fonds de péréquation de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises des départements » pour les collectivités bénéficiaires).

Compte 739225 – Prélèvements au titre des fonds de péréquation fondés sur les D.M.T.O.

Compte 7392251 – Prélèvement au titre du fonds national de péréquation des D.M.T.O. perçus par les départements

Ce compte est réservé aux départements prélevés au titre du fonds national de péréquation des droits de mutation à titre onéreux (DMTO) perçus par les départements. Il regroupe les prélèvements au titre du fonds de péréquation des DMTO, du fonds de solidarité en faveur des départements et du fonds de soutien interdépartemental qui ont fusionné au 1^{er} janvier 2020.

Compte 7393 – Reversement de fiscalité spécifique des collectivités d'Île-de-France

Compte 73933 – Fonds de solidarité des collectivités d'Île-de-France

Compte 739331 – Communes (FSRIF)

Créé par la loi n° 91-429 du 13 mai 1991, le fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France (FSRIF) a pour objectif de contribuer à l'amélioration des conditions de vie dans les communes urbaines d'Île-de-France supportant des charges particulières au regard des besoins sociaux de leur population sans disposer de ressources fiscales suffisantes.

Ce dispositif décrit aux articles L. 2531-12 à L. 2531-16 du code général des collectivités territoriales (CGCT) assure une redistribution entre les communes de la région Île-de-France par prélèvement sur les ressources fiscales des communes les plus favorisées au profit des communes les plus défavorisées.

Ce compte concerne les communes implantées sur le territoire de la région Île-de-France. Il enregistre les montants prélevés au titre du fonds de solidarité des communes (cf. compte 73331 « Communes (FSRIF) » pour les communes bénéficiaires).

Compte 739332 – Départements (FSDRIF)

L'article 135 de la loi de finances pour 2014 crée un mécanisme de péréquation horizontale pour les départements de la région d'Île-de-France, afin de corriger l'inégale répartition de richesse fiscale et de charges de ces départements. Les modalités de répartition de ce fonds sont définies à l'article L. 3335-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

Ce compte concerne les départements de la région Île-de-France. Il enregistre les montants prélevés au titre du fonds de solidarité des départements (cf. compte 73332 « Départements (FSDRIF) » pour les départements bénéficiaires).

Compte 73934 – Dotation de soutien à l’investissement territorial

Ce compte enregistre la dotation de soutien à l’investissement territorial versée par la métropole du Grand Paris à ses communes membres ou aux établissements publics territoriaux.

Compte 7394 – Reversements de fiscalité de la collectivité de Corse et de l’Outre-mer

Ce compte enregistre les reversements de fiscalité des taxes spécifique à la collectivité de Corse et à l’Outre-mer.

5. COMPTE 74 – DOTATIONS ET PARTICIPATIONS

Le compte 74 « Dotations et participations » retrace, d’une part, les versements reçus par l’entité au titre des dotations d’État (comptes 741 et 746) et, d’autre part, aux subdivisions intéressées du compte 747, les versements (participations) reçus de divers tiers, soit en vertu de la réglementation, soit en exécution de contrats ou conventions, soit sur décision unilatérale de la partie versante.

Le compte 74 « Dotations et participations » retrace essentiellement :

- Les versements reçus par l’entité au titre des dotations d’État :
 - Dotation globale de fonctionnement (DGF) retracée au compte 741 ;
 - Dotation générale de décentralisation (DGD) retracée au compte 746.
- Les dotations d’apprentissage et de formation professionnelle (compte 745) ;
- Les versements (participations) reçus de divers tiers, soit en vertu de la réglementation soit en exécution de contrats ou conventions, soit sur décision unilatérale de la partie versante (compte 747) ;
- Les versements par l’État de compensations au titre des exonérations d’impôts locaux (compte 748).

Compte 741 – D.G.F.

La dotation globale de fonctionnement (DGF) est un concours financier de l’État versé aux communes, aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), aux départements et aux régions. La DGF est composée de différentes dotations dont les modalités de calcul sont régies par le code général des collectivités territoriales. Ces dotations sont calculées à partir de critères de ressources (potentiel fiscal, potentiel financier ...) et de critères de charges (population DGF ...).

Ces montants sont publiés au plus tard le 31 mars de l’année de répartition et notifiés chaque année au cours du mois d’avril de l’exercice par arrêté du préfet.

Compte 7411 – DGF des communes et des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI)

En application de la section première du chapitre IV du titre III du livre troisième, la dotation globale de fonctionnement des communes est composée d’une dotation forfaitaire et d’une dotation d’aménagement.

En application des articles L. 5211-28 et suivants du code général des collectivités territoriales, la dotation globale de fonctionnement des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) est composée d’une dotation d’intercommunalité et d’une dotation de compensation.

Compte 74111 – Dotation forfaitaire des communes

Référence juridique : article L. 2334-7 du code général des collectivités territoriales

La dotation forfaitaire des communes, composante de la dotation globale de fonctionnement (DGF), est répartie entre toutes les communes. Réformée par la loi de finances n°2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, elle est désormais calculée à partir de la dotation forfaitaire perçue l'année précédente par la commune, à laquelle est appliquée une part évoluant en fonction de l'évolution de la population DGF de la commune, un écrêtement péréqué en fonction du potentiel fiscal de la commune et la contribution au redressement des finances publiques.

Compte 74112 – Dotation d'aménagement

Référence juridique : article L. 2334-13 du code général des collectivités territoriales

La dotation d'aménagement regroupe une dotation au bénéfice des groupements de communes, une dotation nationale de péréquation (DNP), une dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale (DSU) et une dotation de solidarité rurale (DSR).

Compte 741121 – Dotation de solidarité rurale (DSR) des communes

Référence juridique : articles L. 2334-20 à L. 2334-23 du code général des collectivités territoriales

La dotation de solidarité rurale (DSR) est une dotation de péréquation attribuée aux communes de moins de 10 000 habitants et à certains chefs lieux d'arrondissement de moins de 20 000 habitants pour tenir compte des charges qu'ils supportent pour contribuer au maintien de la vie sociale en milieu rural et tenir compte de l'insuffisance de leurs ressources fiscales.

Depuis 2011, la dotation de solidarité rurale est composée d'une fraction « bourg-centre », d'une fraction « péréquation » et d'une fraction « cible ».

La première fraction est destinée aux communes de moins de 10 000 habitants, chefs-lieux de canton ou regroupant au moins 15% de la population du canton, ainsi qu'à certains chefs-lieux d'arrondissement de 10 000 à 20 000 habitants.

La deuxième fraction est destinée aux communes de moins de 10 000 habitants disposant d'un potentiel financier par habitant inférieur au double du potentiel financier par habitant moyen de leur strate démographique.

La troisième fraction est destinée aux 10 000 premières communes de moins de 10 000 habitants classées en fonction d'un indice synthétique composé pour 70% du rapport entre le potentiel financier moyen par habitant des communes appartenant au même groupe démographique et le potentiel financier par habitant de la commune, et pour 30% du rapport entre le revenu moyen par habitant des communes appartenant au même groupe démographique et le revenu par habitant de la commune.

Compte 741123 – Dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale (DSU) des communes

Référence juridique : articles L. 2334-15 à L. 2334-18-4 du code général des collectivités territoriales

La dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale (DSU) est une dotation de péréquation qui a pour objet de contribuer à l'amélioration des conditions de vie dans les communes urbaines confrontées à une insuffisance de leurs ressources et supportant des charges élevées.

Sont éligibles à la DSU :

- Les deux premiers tiers des communes de 10 000 habitants et plus, classées, chaque année, en fonction d'un indice synthétique de ressources et de charges défini à l'article L. 2334-17 ;
- Le premier dixième des communes dont la population est comprise entre 5 000 et 9 999 habitants, classées, chaque année, en fonction d'un indice synthétique de ressources et de charges défini à l'article L. 2334-18 du CGCT.

Compte 741124 – Dotation d'intercommunalité des EPCI

Référence juridique : articles L. 5211-28 et suivants du code général des collectivités territoriales

La dotation d'intercommunalité est une composante de la dotation globale de fonctionnement des EPCI. Cette dotation est répartie par enveloppe selon les catégories d'EPCI. Chaque dotation reversée aux EPCI est composée d'une dotation de base et d'une dotation de péréquation (sauf pour les CU et les métropoles). Des critères de ressources et de charges sont pris en compte (potentiel fiscal des EPCI, coefficient d'intégration fiscale ...). Depuis 2014, la dotation d'intercommunalité des EPCI est minorée de la contribution au redressement des finances publiques.

Compte 741126 – Dotation de compensation des EPCI

Référence juridique : article L. 5211-28-1 du code général des collectivités territoriales

La dotation de compensation est l'autre composante de la dotation globale de fonctionnement des EPCI. Cette dotation correspond à l'ancienne compensation "part salaires" (CPS) et à la compensation que percevaient certains EPCI au titre des baisses de DCTP subies entre 1998 et 2001.

Compte 741127 – Dotation nationale de péréquation (DNP) des communes

Référence juridique : article L. 2334-14-1 du code général des collectivités territoriales

La dotation nationale de péréquation est une dotation de péréquation qui a pour principal objet d'assurer la péréquation de la richesse fiscale entre les communes. La DNP comprend deux parts : une part dite « principale », qui vise à corriger les insuffisances de potentiel financier, et une part dite « majoration », plus spécifiquement destinée à la réduction des écarts de potentiel fiscal calculé par seule référence aux nouveaux produits fiscaux se substituant à la taxe professionnelle. Sont éligibles à la DNP les communes qui ont un potentiel financier par habitant supérieur de 5 % au plus à la moyenne du groupe démographique correspondant et qui ont un effort fiscal supérieur à la moyenne du groupe démographique correspondant.

Compte 74114 – Régularisation de l'exercice écoulé

Ce compte enregistre les régularisations (rectifications) relatives aux dotations des communes et des EPCI retracées au sein des subdivisions du compte 7411 au titre de l'exercice précédent.

Compte 74119 – Reversement sur DGF

Ce compte enregistre les indus.

Compte 7412 – DGF des départements

Référence juridique : articles L. 3334-4 à L. 3334-7-1 du code général des collectivités territoriales

La dotation globale de fonctionnement des départements comprend quatre composantes : une dotation de compensation, une dotation forfaitaire, une dotation de péréquation urbaine (DPU) et une dotation de fonctionnement minimale (DFM). Depuis 2014, la DGF des départements est minorée de la contribution au redressement des finances publiques.

Compte 74121 – Dotation forfaitaire des départements

Référence juridique : article L. 3334-3 du code général des collectivités territoriales

L'article 107 de la loi de finances pour 2015 a modifié l'architecture de la dotation forfaitaire des départements. Elle résulte de l'agrégation des anciennes composantes (la dotation de base et le complément de garantie). Depuis 2015, elle se calcule donc à partir de la dotation forfaitaire notifiée l'année précédente, à laquelle est appliquée la part dynamique de la population, l'écrêtement péréqué et la contribution au redressement des finances publiques.

Compte 74122 DGF – Concours particuliers

Compte 741221 – Dotation de fonctionnement minimale des départements

Référence juridique : article L. 3334-7 du code général des collectivités territoriales

La dotation de fonctionnement minimale est versée aux départements « non urbains » dont le potentiel financier par habitant est inférieur ou égal au double du potentiel financier moyen par habitant de l'ensemble des départements « non urbains ». Elle est répartie en fonction de la longueur de voirie, du potentiel financier par habitant et du potentiel financier superficiaire.

Compte 741222 – Dotation de péréquation urbaine des départements

Référence juridique : article L. 3334-6-1 du code général des collectivités territoriales

La loi de finances pour 2005 a mis en place une dotation de péréquation urbaine (DPU). L'article 138 de la loi de finances pour 2012 a modifié les conditions d'éligibilité à la DPU en ajoutant une condition de revenu par habitant : la dotation de péréquation urbaine est versée aux départements urbains dont le potentiel financier par habitant est inférieur ou égal à 1,5 fois le potentiel financier par habitant moyen de l'ensemble des départements « urbains » et dont le revenu par habitant est inférieur ou égal à 1,4 fois le revenu par habitant moyen de l'ensemble des départements urbains.

Compte 741223 – Dotation de compensation des départements

Référence juridique : article L. 3334-7-1 du code général des collectivités territoriales

La dotation de compensation, créée par la loi de finances pour 2004, correspond aux montants dus en 2003 au titre de l'ancien concours particulier compensant la suppression des contingents communaux d'aide sociale (CCAS) et de 95% de la dotation générale de décentralisation (DGD), hors compensations fiscales.

En 2012, la loi de finances a prévu que la dotation de compensation des départements en année N serait égale à celle perçue en année N-1 hors minoration éventuelle pour recentralisation sanitaire et, en 2017, pour débasage de la contribution à la prime de fidélisation et de reconnaissance des sapeurs-pompiers volontaires départementaux.

Compte 74124 – Régularisation de l'exercice écoulé

Ce compte enregistre les régularisations (rectifications) relatives aux dotations des départements retracées au sein des subdivisions du compte 7412 au titre de l'exercice précédent.

Compte 7413 – DGF des régions

Référence juridique : articles L.4332-4 à L.4332-8 du code général des collectivités territoriales

La loi de finances pour 2004 a mis en place une dotation globale de fonctionnement (DGF) des régions qui comprend deux composantes : une dotation forfaitaire et une dotation de péréquation. La loi de finances pour 2012 a créé l'indicateur de ressources fiscales des régions (IRFR) assis sur le nouveau panier fiscal régional, qui a été appliqué pour la première fois en 2013.

Compte 74131 – Dotation forfaitaire des régions

Référence juridique : article L.4332-7 du code général des collectivités territoriales

La loi de finances pour 2004 a mis en place une dotation forfaitaire en y regroupant certaines compensations fiscales (suppression de la compensation « part salaires » des bases de taxe professionnelle, ainsi que des parts régionales de droits de mutation à titre onéreux et de taxe d'habitation) et 95% de la dotation générale de décentralisation. Depuis 2014, la dotation forfaitaire des régions est minorée de la contribution au redressement des finances publiques.

Compte 74132 – Dotation de péréquation des régions

Référence juridique : article L.4332-8 du code général des collectivités territoriales

La dotation de péréquation des régions est calculée à partir de l'indicateur de ressources fiscales de chaque région et de la collectivité territoriale de Corse : cet indicateur est composé des produits perçus par la région au titre de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE), des impositions forfaitaires sur les entreprises de réseaux (IFER), de la taxe intérieure de consommation des produits pétroliers (TIPP), de la taxe sur les certificats d'immatriculation et du prélèvement au titre du fonds nationale de garantie des ressources individuelles (FNGIR).

Sont éligibles à la dotation de péréquation les régions métropolitaines dont l'indicateur de ressources fiscales par habitant est inférieur à l'indicateur de ressources fiscales moyen par habitant de l'ensemble des régions et dont le produit intérieur brut par habitant est inférieur à 1,3 fois le produit intérieur brut moyen par habitant de l'ensemble des régions. Les régions d'outre-mer sont éligibles de droit à la dotation de péréquation des régions.

En 2016 et en 2017, la dotation de péréquation des régions est gelée du fait de la fusion des régions.

Compte 7414 – DGF des permanents syndicaux

Référence juridique : article L. 1613-5 du code général des collectivités territoriales

L'article L. 1613-5 du code général des collectivités territoriales (CGCT) prévoit que les collectivités et établissements publics qui mettent des fonctionnaires à la disposition des organisations syndicales, dans les conditions prévues à l'article 100 de la loi du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relative à la fonction publique territoriale, sont remboursés des charges salariales correspondantes, de toute nature, par une dotation particulière prélevée sur la DGF.

Compte 742 – Dotations aux élus locaux

Référence juridique : article L.2335-1 du code général des collectivités territoriales

Afin d'assurer aux petites communes rurales les moyens nécessaires à la mise en œuvre de la loi n° 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux, une dotation particulière réservée aux petites communes rurales a été créée. Cette dotation est plus particulièrement destinée à compenser les dépenses obligatoires entraînées par les dispositions législatives relatives aux autorisations d'absence, aux frais de formation des élus locaux et à la revalorisation des indemnités des maires et des adjoints.

L'article 43 de la loi de finances pour 2007 et les articles R. 2335-1 et 2335-2 du code général des collectivités territoriales précisent les modalités d'attribution de la dotation particulière « élu local ». Comme pour les dotations de péréquation communale, le critère du potentiel financier a été substitué à celui du potentiel fiscal par la loi de finances pour 2005. Il permet d'appréhender la capacité d'une commune à mobiliser des ressources, au-delà des seules recettes fiscales. Ainsi, il tient compte des ressources perçues au titre de la dotation forfaitaire.

Compte 743 – Dotation spéciale pour le logement des instituteurs (DSI)

Référence juridique : articles L.2334-26 à L. 2334-31 du code général des collectivités territoriales

La dotation spéciale pour le logement des instituteurs (DSI), instaurée par la loi du 2 mars 1982, est destinée à compenser les charges supportées par les communes dans le cadre du droit au logement ou, par défaut, de l'indemnité en tenant lieu, dont bénéficient les instituteurs.

Compte 744 – FCTVA

Référence juridique : 1^{er} alinéa de l'article L. 1615-1 (1^{er} alinéa) du code général des collectivités territoriales

L'article 34 de la loi de finances pour 2016 a élargi le bénéfice du FCTVA aux dépenses d'entretien des bâtiments publics et de la voirie réalisées à compter du 1^{er} janvier 2016. Le compte 744 permet de comptabiliser la recette de FCTVA pour la part afférente aux dépenses de fonctionnement.

Compte 745 – Dotation d'apprentissage et de formation professionnelle

Ces recettes comprennent :

- la dotation de décentralisation « Formation professionnelle continue et apprentissage » (compte 7451) ;
- les sommes alimentant le Fonds régional d'apprentissage et de formation professionnelle (compte 7452) ;
- la compensation par dotations pour le versement des primes aux employeurs d'apprentis (compte 7453) prévue par l'article 40 de la loi de finances pour 2014.
- le prélèvement sur recettes de l'État dans le cadre de la réforme de l'apprentissage (compte 7454) prévu par l'article 24 de la loi de finances 2020

Compte 746 – Dotation générale de décentralisation

La dotation générale de décentralisation (DGD) est une aide financière de l'État aux collectivités territoriales pour compenser l'accroissement des charges résultant du transfert de compétences de l'État aux collectivités locales qui ne donnent pas lieu à un transfert de fiscalité.

Compte 747 – Participations

Ce compte enregistre les participations que l'entité reçoit de divers tiers (communauté européenne, État, régions, départements, communes etc ...), soit en vertu de la réglementation soit en exécution de contrats ou conventions, soit sur décision unilatérale de la partie versante (compte 747).

Compte 7471 – État

Sont notamment enregistrées à ce compte :

- l'aide forfaitaire versée à l'entité dans le cadre du développement d'activité pour l'emploi des jeunes prévue par la loi n° 97-940 du 16 octobre 1997 (compte 74711 « Emplois-jeunes ») ;
- les participations versées par l'État au titre de ces emplois aidés prévus par la loi n°2012-1189 du 26 octobre 2012 portant création des emplois d'avenir (compte 74712 « Emplois d'avenir »).

Compte 7472 – Régions

Compte 7473 – Départements

Compte 7474 – Communes

Les subdivisions de ce compte permettent de suivre les flux croisés entre les groupements et leurs communes membres.

Ainsi, les communes enregistrent sur le compte 74741 les participations versées par le groupement auxquels elles appartiennent. Le groupement enregistre ces participations versées sur le compte 657341 « Communes membres du GFP ».

Compte 7475 – Groupements de collectivités, collectivités à statut particulier et établissements publics

Compte 7476 – Sécurité sociale et organismes mutualistes

Compte 7477 – Fonds européens

Ce compte enregistre les recettes de fonctionnement relatives aux fonds européens. La comptabilisation de ces produits ne diffère pas entre une collectivité agissant en tant qu'autorité de gestion (région, département) et une entité agissant en tant qu'organisme intermédiaire gérant des subventions globales (département, commune ou établissement public de coopération intercommunale).

Le compte est subdivisé comme suit, selon la nature des crédits européens :

Compte 74771 – Fonds social européen

Compte 74772 – FEDER

Compte 74773 – FEADER

Compte 74778 Autres fonds européens

Compte 7478 – Autres organismes

Compte 74781 – Dotations versées par la CNSA

Les dotations versées par la Caisse nationale de solidarité à l'autonomie (CNSA) au titre des actions relevant des dispositions codifiées à l'article L.14-10-5 du Code de l'action sociale et des familles sont comptabilisées aux subdivisions du compte 74781 « Dotations versées par la CNSA ».

Compte 747811 Dotation versée au titre de l'APA

Compte 747812 Dotation versée au titre de la PCH

Compte 747813 Dotation versée au titre des MDPH

Compte 747814 Dotation versée au titre de la Conférence des financeurs

Compte 7478141 Part autonomie

Compte 7478142 Part prévention

La loi n°2015-1776 du 28 décembre 2015 relative à l'Adaptation de la Société au Vieillessement (ASV) crée en son article 5 deux nouveaux concours servis par la CNSA. Le versement de ces deux concours aux départements (prévus à l'article L.14-10-10 du code de l'action sociale et des familles) permet de soutenir les actions de préventions réalisées dans les résidences autonomie à travers le forfait autonomie et les autres actions individuelles et collectives de prévention.

Afin de faciliter le suivi des opérations relatives à la conférence des financeurs, la fonction 4 « santé et action sociale » dispose notamment, au sein la rubrique 423 « personnes âgées », des sous-rubriques 4231 « Forfait autonomie » et 4232 « Autres actions de prévention ».

Compte 74782 – Fonds départemental des personnes handicapées

Les sommes reçues de différents financeurs, par la maison départementale des personnes handicapées, au titre du Fonds départemental des personnes handicapées sont imputées aux subdivisions adéquates du compte 74782.

Compte 74783 – Fonds de mobilisation départemental pour l'insertion

Compte 74784 – CCAS et caisses des écoles

Compte 748 – Compensations, attributions et autres participations

Ce compte enregistre notamment les versements par l'État de compensations au titre des exonérations d'impôts locaux.

Compte 7481 – Attributions sur le versement représentatif d'impôt sur les cercles et maisons de jeux

Ce compte enregistre en application de l'article L. 2331-2 du CGCT les attributions imputées sur le versement représentatif de l'impôt sur les spectacles, afférent aux réunions sportives, aux cercles et maisons de jeux ainsi qu'aux appareils automatiques installés dans les lieux publics conformément aux dispositions de l'article 1566 du CGI.

Compte 7482 – Compensation pour perte de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière

Compte 7483 – Attributions de péréquation et de compensation

Compte 74831 – Dotations et compensations relatives à la fiscalité professionnelle

Compte 748311 – Compensation des pertes de bases d'imposition à la CET

À ce compte est comptabilisée la compensation prévue à l'article 53 (I bis) de la loi de finances pour 2004 destinée aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale

qui enregistreraient d'une année sur l'autre une perte importante de bases d'imposition à la taxe professionnelle.

Ce dispositif a disparu avec la suppression de la taxe professionnelle au 1er janvier 2010.

Toutefois, le point 3 de l'article 78 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 prévoit :

– une compensation (IV du point 3 de l'article 78 de la loi susvisée) aux communes et EPCI qui enregistrent une perte de base d'imposition de cotisation foncière des entreprises (CFE) entre 2010 et 2011 (versée donc en 2012) ;

– à compter de 2012, une compensation (I du point 3) aux communes et EPCI qui enregistrent une perte importante de base de CFE et une perte importante, au regard de leurs recettes fiscales, de produit de contribution économique territoriale afférent aux entreprises à l'origine de la perte de base de CFE.

Ces compensations sont comptabilisées au compte 748311.

Compte 748312 – D.C.R.T.P.

La dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle ou DCRTP est une dotation versée à partir du budget général de l'État au titre de la garantie individuelle des ressources GIR.

Le compte 748312 retrace le produit de la dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle (D.C.R.T.P.) instaurée par l'article 78 §.1.2 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances initiale pour 2010.

Compte 748313 – Dotation unique des compensations spécifiques à la taxe professionnelle

Le I du III de l'article 51 de la loi de finances pour 2011 crée, au profit des communes et groupements dotés d'une fiscalité propre, une dotation se substituant aux compensations des dispositifs d'allègements de taxe professionnelle non transposables aux nouveaux impôts économiques (cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises).

Compte 748314 – Dotations de compensation relatives à la taxe professionnelle – syndicale

Compte 748315 – Compensation des pertes d'IFER

Compte 74832 – État – Compensation au titre de la Contribution Économique Territoriale (CVAE et CFE)

Ce compte a vocation à enregistrer les compensations liées aux exonérations fiscales prévues par la loi.

Il enregistre le montant des compensations relatives :

- à la réduction des bases des créations d'établissements ;
- aux exonérations en zones d'aménagement du territoire ;
- aux exonérations spécifiques et abattement de 25% en Corse telles qu'elles sont indiquées sur l'état 1259 colonne 13.

Il enregistre également le produit de la réduction des bases de créations d'établissements et de l'exonération en zones d'aménagement du territoire (lignes b) et c) de l'état 1259 COM).

Compte 74833 – État – Compensation au titre des exonérations de taxes foncières

Ce compte enregistre les pertes de ressources relatives aux taxes foncières résultant des exonérations décidées par la loi au titre de l'exercice.

Les montants attendus figurent sur l'état 1259 COM colonne 13.

Compte 74834 – État – compensation au titre des exonérations de taxe d'habitation

Ce compte enregistre les pertes de ressources relatives à la taxe d'habitation résultant des exonérations décidées par la loi au titre de l'exercice.

Les montants attendus figurent sur l'état 1259 COM colonne 13.

Compte 74835 – Dotation pour transfert de compensations d'exonérations de fiscalité directe locale

Compte 74836 – Attribution du fonds départemental de péréquation de la taxe professionnelle

Ce compte enregistre la dotation de compensation des produits syndicaux fiscalisés prévus par l'article 43 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Compte 74837 – Dotations de développement

Compte 748371 – Dotation d'équipement des territoires ruraux (DETR)

Référence juridique : articles L.2334-32 à L. 2334-39 du code général des collectivités territoriales

Issue de la fusion en 2011 de la DGE (dotation globale d'équipement) des communes et la DDR (dotation de développement rural), la dotation d'équipement des territoires ruraux (DETR) est une dotation budgétaire en faveur des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre (EPCI) et des communes qui répondent aux critères indiqués à l'article L. 2334-33. Elle est destinée à soutenir l'investissement en milieu rural.

Compte 748372 – Dotation politique de la ville (DPV)

Référence juridique : articles L.2334-40 et L.2334-41 du code général des collectivités territoriales

L'article 107 de la loi n°2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 a transformé la dotation de développement urbain (DDU) en dotation politique de la ville (DPV). Elle est attribuée aux communes et aux EPCI éligibles dans le cadre des contrats de ville conclus par le représentant de l'État. L'article 141 de la loi de finances 2017 modifie les critères de pré-éligibilité des communes à la DPV et augmente à cent-quatre-vingt le nombre de communes métropolitaines et d'outre-mer susceptibles de bénéficier de la DPV.

Les crédits relatifs à la DPV font l'objet d'une convention attributive de subvention entre le représentant de l'État dans le département et les communes éligibles ou, le cas échéant, l'EPCI à fiscalité propre dont elles sont membres, s'il est doté de la compétence politique de la ville. Cette dotation vise à compléter la logique de péréquation poursuivie dans le cadre de la DSU par un soutien renforcé aux quartiers.

Compte 748373 – Dotation de soutien à l'investissement local (DSIL)

La dotation de soutien à l'investissement local, prévue à l'article 157 de la loi de finances pour 2018 et codifiée à l'article L. 2334-42 du CGCT, a pour objectifs de soutenir l'investissement des collectivités territoriales et l'orienter vers les grandes priorités nationales en matière d'équipement des territoires (voir commentaires du compte 13362). Par dérogation, cette dotation peut financer des dépenses de fonctionnement de modernisation et d'études préalables dans la limite de 10 % du montant total attribué.

Compte 74838 – Autres attributions de péréquation et de compensation

Compte 748381 – Compensation liée au relèvement du seuil des personnes assujetties au versement transport

Les bénéficiaires du versement transport (communes ou EPCI) peuvent bénéficier d'une compensation liée à la perte de recettes résultant du relèvement du seuil d'assujettissement des employeurs au versement transport en application de l'article 15 de la loi de finances pour 2016.

Compte 748388 – Autres

- Le Fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France (FSRIF)

Créé par la loi n° 91-429 du 13 mai 1991, il a pour objectif de contribuer à l'amélioration des conditions de vie dans les communes urbaines d'Île-de-France supportant des charges

particulières au regard des besoins sociaux de leur population sans disposer de ressources fiscales suffisantes.

Ce dispositif décrit aux articles L. 2531-12 à L. 2531-16 du code général des collectivités territoriales (CGCT) assure une redistribution entre les communes de la région Île-de-France par prélèvement sur les ressources fiscales des communes les plus favorisées au profit des communes les plus défavorisées.

Compte 7484 – Dotation de recensement

La dotation forfaitaire de recensement est prévue par l'article 156, § III, de la loi n° 2002-276 du 27 février 2002 relative à la démocratie de proximité qui autorise le recensement.

L'article 30 du décret n° 2003-485 du 5 juin 2003 relatif au recensement de la population précise que la dotation est versée, chaque année aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) concernés par les enquêtes de recensement et ses dispositions financières.

Compte 7485 – Dotation pour les titres sécurisés

Ce compte enregistre la dotation pour les titres sécurisés créée par l'article 136 de la loi de finances pour 2009 ; elle est versée aux communes équipées d'une ou plusieurs stations d'enregistrement de demandes de passeports et de cartes nationales au 1^{er} janvier de l'année N.

Compte 7486 – Dotation d'équilibre (Métropole du Grand Paris)

À compter de 2016 et jusqu'en 2020, les établissements publics territoriaux issus de la transformation ou de la fusion d'établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre se voient garantir par la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République, dite loi NOTRe, le niveau de ressources de ces établissements préexistants. Si la somme du produit de la cotisation foncière des entreprises, perçu directement par les EPT sur cette même période, et du fonds de compensation des charges territoriales excède la somme des ressources fiscales nettes et de la dotation d'intercommunalité perçues par l'EPCI préexistant, l'excédent fait l'objet d'un reversement au profit de la métropole du Grand Paris. À l'inverse, si cette somme est inférieure à la somme des ressources fiscales nettes et de la dotation d'intercommunalité perçues par l'EPCI préexistant, c'est la métropole du Grand Paris qui verse cette dotation à l'établissement public territorial.

Compte 7487 – Dotations des arrondissements ou des communes associées

L'article L. 2511-38 du code général des collectivités territoriales dispose que « les recettes de fonctionnement dont dispose le conseil d'arrondissement sont constituées d'une dotation de gestion locale et d'une dotation d'animation locale ».

Ces dispositions sont applicables aux communes associées par renvoi de l'article L. 2113-20 du code général des collectivités locales.

Compte 74871 – Dotation d'animation locale

L'article L. 2511-38 du code général des collectivités territoriales dispose que « les recettes de fonctionnement dont dispose le conseil d'arrondissement sont constituées d'une dotation de gestion locale et d'une dotation d'animation locale ».

Ces dispositions sont applicables aux communes associées par renvoi de l'article L. 2113-20 du code général des collectivités locales.

Compte 748711 Dotation d'animation locale reçue

Compte 748719 Dotation d'animation locale versée

Compte 74872 – Dotation de gestion locale

L'article L. 2511-38 du code général des collectivités territoriales dispose que « les recettes de fonctionnement dont dispose le conseil d'arrondissement sont constituées d'une dotation de gestion locale et d'une dotation d'animation locale ».

Ces dispositions sont applicables aux communes associées par renvoi de l'article L. 2113-20 du code général des collectivités territoriales.

Compte 748721 Dotation de gestion locale reçue

Compte 748729 Dotation d'animation locale versée

Compte 7488 – Autres attributions et participations

Compte 74881 – Participation des familles au titre de la restauration et de l'hébergement scolaires

Compte 74888 – Autres

⇒ Dotation de compensation de la réforme de la taxe sur les logements vacants

Aux termes de l'article 232 du code général des impôts modifié par le I de l'article 16 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, la taxe annuelle sur les logements vacants s'applique, dorénavant, « dans les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de cinquante mille habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social. ».

Pour les communes et les établissements publics de coopération intercommunale percevant la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) jusqu'au 31 décembre 2012 et entrant à compter du 1^{er} janvier 2013 dans la sectorisation où est collectée la taxe annuelle sur les logements vacants (TLV) au profit de l'agence nationale de l'habitat, il est institué un prélèvement sur les recettes de l'État alimentant la « dotation de compensation de la réforme de la taxe sur les logements vacants pour les communes et les établissements publics de coopération intercommunale percevant la taxe d'habitation sur les logements vacants. » Cette dotation sera égale, pour chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale sur le territoire desquels il était perçu une recette de THLV jusqu'au 31 décembre 2012, à sa part du produit de taxe d'habitation perçu à ce titre pour l'année 2012. Elle est versée annuellement aux communes et EPCI qui ne perçoivent plus le produit de la THLV à compter de 2013.

⇒ Compensation genevoise

Dans le cadre de la convention fiscale de 1966 entre la France et la Suisse, la compensation financière genevoise est une ressource perçue par les départements de l'Ain et de la Haute Savoie qui attribuent, ensuite, par délibération, une fraction du montant de la compensation aux communes de leur territoire dans lesquelles résident des frontaliers.

Les recettes des départements et des communes au titre de la compensation genevoise doivent être enregistrées au crédit du compte 74888 « Autres ».

Les dépenses relatives au reversement de la part de compensation genevoise attribuée aux différentes communes concernées doivent être enregistrées au débit du compte 7498 « Autres reversements sur dotations et participations ».

Compte 749 – Reversement et restitution sur dotations et participations

Le compte 749 « Reversement et restitution sur dotations et participations » est un compte de dépenses réservé aux reversements de dotation au profit de tiers.

Compte 7491 – Contribution à la dotation de fonctionnement minimale

Compte 7498 – Autres reversements sur dotations et participations

6. COMPTE 75 – AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Les recouvrements de dépenses d'aide sociale sont enregistrés au compte 751. En revanche, les recouvrements des indus d'insertion et d'aide sociale sont enregistrés aux subdivisions des comptes 753.

Les autres produits de gestion courante comprennent la perception de revenus provenant du patrimoine immobilier (compte 752), les débits et pénalités perçus (compte 755), les libéralités en espèces, reçues sans affectation spéciale (compte 756), les subventions de fonctionnement reçues (compte 757), les redevances diverses (compte 7581), les excédents et déficits des budgets annexes à caractère administratif (compte 7582), les participations des bénéficiaires d'une mesure d'accompagnement social personnalisé (compte 7583), les recouvrements sur créances admises en non valeur, (compte 7584), les bonifications d'intérêts (compte 7585), les reversements de résultat bénéficiaire de certaines régions à caractère industriel et commercial (compte 7586).

Compte 758 – Produits divers de gestion courante

Compte 7581 – Redevances diverses

Compte 75813 – Redevances versées par les fermiers et les concessionnaires

Ce compte enregistre la rémunération due par un fermier (ou un concessionnaire) en contrepartie du droit d'occupation du domaine public de la collectivité par les ouvrages de l'affermage (ou de la concession). Les sommes versées à ce titre sont prévues par un contrat.

Compte 7582 – Excédent ou déficit des budgets annexes à caractère administratif

Le compte 75821 comptabilise, dans le budget principal, l'excédent reversé par le budget annexe.

Le compte 75822 permet d'enregistrer, dans le budget annexe, la prise en charge du déficit par le budget principal de l'entité.

Compte 7588 – Autres produits divers de gestion courante

Compte 75886 – Gains de change sur créances et dettes non financières

Ce compte enregistre à son crédit les gains de change dont bénéficie l'entité au cours de l'exercice dans le cadre de transactions commerciales en devises étrangères, lors de l'achat de biens ou de prestations de services. En effet, lors de transactions en devises étrangères, l'entité est soumise à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ».

Ce risque peut être au bénéfice de l'entité lors d'un achat à l'étranger si, à la date du règlement de la facture, le cours de la devise étrangère a diminué par rapport à celui en vigueur lors de la date d'émission de la facture : le montant de celle-ci, libellée en devises, a également diminué. Par conséquent, lors du règlement en devises, la sortie de trésorerie, moins importante que prévu, constitue un gain de change.

[cf ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°38]

Si le risque est au détriment de l'entité, celle-ci subit alors une perte de change constituant une charge de fonctionnement comptabilisé au crédit du compte 65886 « Pertes de change sur créances et dettes non financières ».

Les gains de change concernant des opérations liées au financement et à la trésorerie sont enregistrés au compte 766 « Gains de change sur créances et dettes financières », qui entrent dans la catégorie des produits financiers.

Compte 75888 – Autres

Ce compte est notamment utilisé pour enregistrer les indemnités reçues des compagnies d'assurances en cas de sinistre partiel d'une immobilisation. En cas de sinistre total, l'indemnité

d'assurance est assimilée à un prix de cession et fait l'objet d'une comptabilisation au compte 775.

7. COMPTE 76 – PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 enregistre les produits liés à la gestion financière.

Compte 761 – Produits de participations

Compte 762 – Produits des autres immobilisations financières

Compte 764 – Revenus des valeurs mobilières de placement

Les comptes 761, 762 et 764 enregistrent, à leur crédit, les produits financiers des participations, des autres immobilisations financières et des valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou du compte au Trésor.

Le compte 7622 « Produits des autres immobilisations financières – rattachement des ICNE » est crédité, en fin d'exercice, du montant des intérêts courus non échus sur créances immobilisées, par le débit du compte 2768. Le compte 2768 « Intérêts courus » n'étant pas budgétaire, il s'agit d'une opération de rattachement semi-budgétaire.

À la réouverture des comptes, le compte 2768 est crédité par le débit du compte 7622 du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent et échus durant l'exercice courant (opération de rattachement semi-budgétaire).

Cette écriture de contre-passation s'effectue par un titre d'annulation au compte 7622.

À l'échéance, la totalité des intérêts à encaisser est enregistrée au compte 7621 « Produit des autres immobilisations financières – encaissés à l'échéance ».

Le compte 7623 « Remboursements d'intérêts d'emprunts transférés » retrace les remboursements d'intérêts d'emprunt aux titulaires de contrats d'emprunts souscrits initialement par des tiers ou pour le compte d'un tiers.

Dans ce cadre, il retrace notamment :

– les remboursements d'intérêts au mandataire qui a souscrit un emprunt dans le cadre du mandat qu'il a reçu [ANNEXE 2 – FICHE D'ECRITURES N°27] ;

– les remboursements d'intérêts au remettant dans le cadre d'un apport, d'une affectation, d'une mise à disposition à défaut de transfert du contrat d'emprunt correspondant aux immobilisations transférées [ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°19 et 21] ;

Il retrace également les remboursements d'intérêts au budget principal effectués par un budget annexe ou une régie à seule autonomie financière lorsqu'un emprunt global retracé dans le budget principal a été souscrit pour financer des immobilisations enregistrées pour partie dans le budget annexe ou dans celui de la régie.

Compte 765 – Escomptes obtenus

Les escomptes de règlement constituent des réductions à caractère financier. Ils représentent pour l'entité qui en bénéficie, des produits financiers comptabilisés au crédit du compte 765.

Les escomptes obtenus par l'entité consistent en une réduction de prix accordée lorsque le règlement intervient à une date antérieure à la date prévue initialement par les parties au contrat. L'escompte est toujours comptabilisé, qu'il soit ou non inscrit sur la facture.

Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus par l'entité de ses fournisseurs en contrepartie du débit du compte de tiers intéressé ou du compte au Trésor.

Compte 766 – Gains de change sur créances et dettes financières

Le compte 766 enregistre à son crédit les gains de change, liés aux dettes financières et instruments financiers libellés en monnaie étrangère, effectivement réalisés par l'entité au cours de l'exercice.

Les gains de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie sont enregistrés au crédit du compte 75886 « Gains de change sur créances et dettes non financières », qui entrent dans la catégorie des produits de fonctionnement.

Compte 767 – Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Ce compte enregistre le gain net résultant de la vente de valeurs mobilières de placement lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Le compte 767 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Si la vente de valeurs mobilières de placement génère une perte, le compte mouvementé est le 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » (cf commentaire du compte 506 « Obligations »).

Compte 768 – Autres produits financiers

Ce compte enregistre notamment les gains sur échange de taux d'intérêt (S.W.A.P.).

Il est subdivisé comme suit :

- le compte 7681 « Fonds de soutien – Sortie des emprunts à risque » enregistre les aides financières reçues par l'entité pour favoriser la clôture de leurs contrats d'emprunts structurés les plus sensibles ;
- le compte 7688 « Autres » enregistre notamment les gains sur échange de taux d'intérêt (*swap*).

En vertu du principe budgétaire et comptable de non-contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts perçus au titre d'un contrat de *swap* sur le compte 7688 « Autres » sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts payés au titre de ce contrat. Ces intérêts payés sont comptabilisés sur le compte 6688 « Autres ».

8. COMPTE 77 – PRODUITS SPÉCIFIQUES

Les produits spécifiques sont inscrits au crédit des comptes :

- 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale » ;
 - 775 « Produits des cessions d'immobilisations » ;
 - 776 « Neutralisation et différences sur réalisations (négatives) » :
- 7761 « Différences sur réalisations (négatives) transférées en investissement »
- 7768 « Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions »
- 777 « Recettes et quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ».

Compte 773 – Mandats annulés ou atteints par la déchéance quadriennale

Le compte 773 enregistre, à son crédit :

- les mandats annulés sur exercice clos se rapportant à la section de fonctionnement du budget. Le compte débité, en contrepartie, est soit le compte 46721 « Débiteurs divers » si le mandat initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure ce mandat, dans le cas contraire ;
- les mandats atteints par la déchéance quadriennale, quelle que soit la section à laquelle se rattachent les dettes concernées ; le compte de restes à payer où figure ce mandat est débité en contrepartie.

Le compte 773 n'intervient pas dans le cadre de la contre-passation en N+1 d'une opération de rattachement de charge. En effet, dans ce cas, le compte de charge débité en N est crédité par le débit du compte de tiers de rattachement à l'appui d'un mandat d'annulation.

Compte 775 – Produits des cessions d'immobilisations

Ce compte est crédité du prix des cessions d'actif immobilisé figurant aux comptes 20, 21, 23, 26 et 27 par le débit du compte de tiers intéressé.

Sont également enregistrées à ce compte les indemnités versées par les compagnies d'assurance en cas de sinistre total.

La différence entre le montant porté au compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées » et le montant porté au compte 775 constitue une différence sur réalisation, portée selon le cas au débit ou au crédit du compte 192 « Différences sur réalisations d'immobilisations » (voir commentaires de ce compte et des comptes 6761 et 7761).

Compte 776 – Neutralisations et différences sur réalisations (négatives)

Compte 7761 – Différences sur réalisations (négatives) transférées en investissement

Conformément aux dispositions du CGCT¹²⁴, la différence constatée entre la valeur de cession d'une immobilisation et la valeur comptable nette est obligatoirement enregistrée à la section d'investissement du budget préalablement à la détermination du résultat de la section de fonctionnement.

[ANNEXE 2 – FICHES D'ECRITURES N°10 et 11]

À ce titre, les différences négatives sur réalisations d'actif sont transférées en dépenses d'investissement. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à émission d'un mandat au compte 192 « Différences sur réalisations d'immobilisations » et à émission d'un titre de recettes au compte 7761.

Le compte 7761 est exclusivement mouvementé dans le cadre d'une opération d'ordre budgétaire.

Compte 7768 – Neutralisation des amortissements, dépréciations et provisions

Ce compte est crédité en contrepartie d'un compte de fonds propres (1068, 194, 197 ou 198) dans le cadre de mécanismes de neutralisation budgétaire destinés à compenser certaines opérations comptabilisées en charges.

Ces mécanismes interviennent, sous conditions, d'une part pour des neutralisations de dotations aux amortissements d'immobilisations incorporelles ou corporelles et d'autre part, en cas de variation à la hausse :

- de provisions sur emprunts à risques ;
- de provisions ou dépréciations constituées par les métropoles.

Par ailleurs, le compte 7768 est également utilisé pour les communes et leurs établissements publics ainsi que la Ville de Paris¹²⁵ dans le cadre de la procédure d'étalement budgétaire des provisions ou dépréciations.

· La neutralisation des amortissements

Le compte 7768 est crédité du montant de la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements des immobilisations concernées, par le débit du compte 198 « Neutralisation des amortissements » (opération d'ordre budgétaire).

Le dispositif de neutralisation des amortissements est décrit aux commentaires des comptes 198 « Neutralisation des amortissements » et 28 « amortissements des immobilisations, au paragraphe intitulé « La procédure de neutralisation budgétaire de l'amortissement des bâtiments publics et des subventions d'équipement versées ».

· La neutralisation des provisions pour risques sur emprunts

Conformément aux dispositions de l'article 94 de la loi MAPTAM, pour les emprunts enregistrés dans les comptes de l'entité avant la date de première application du dispositif des provisions à risques, une comptabilisation spécifique de ces provisions en situation nette est retenue (cf commentaire du compte 152 « Provisions pour risques et charges sur emprunts »).

¹²⁴ L. 2331-8 (communes ainsi que la Ville de Paris par renvoi via l'article L.2512-20), L. 3332-3 (départements), L. 4331-3 (régions), L.5217-10 (métropoles), L. 7171-1 (collectivité territoriale de Guyane), L. 7224-10 (collectivité territoriale de Martinique) et L.4421-1 (collectivité de Corse).

¹²⁵ Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

Lors d'une variation à la hausse des provisions pour risques sur emprunts, le compte 7768 est crédité pour neutraliser l'impact budgétaire de la dotation complémentaire par :

– le débit du compte 194 « Provisions pour risques et charges sur emprunts – stock à la date de première application » pour les entités appliquant le régime de provisions semi-budgétaires (cf. commentaire du compte 194). Il s'agit d'une opération semi-budgétaire.

– par le débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » pour les entités appliquant le régime de provisions budgétaire. (opération d'ordre budgétaire).

- La neutralisation des provisions et dépréciations constituées par les métropoles

Conformément aux articles D. 3664-3 et D. 5217-22 du CGCT, les métropoles peuvent procéder à la neutralisation budgétaire des dotations aux provisions et dépréciations, déduction faite des reprises sur provisions et dépréciations. Ce dispositif est facultatif (cf commentaire du compte 197 « Neutralisations des provisions et dépréciations »).

Sont écartées du champ de la neutralisation des provisions et dépréciations des métropoles, celles constituées dans les trois cas suivants énoncés à l'article R.2321-2 du CGCT :

– dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre la métropole ;

– dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce ;

– lorsque le recouvrement des restes à recouvrer sur compte de tiers est compromis malgré les diligences faites par le comptable public.

En dehors de ces trois cas, dès lors qu'une métropole applique le mécanisme de neutralisation, elle enregistre, en cas de variation à la hausse d'une provision ou dépréciation, un crédit du compte 7768 par le débit :

– du compte 197 « Neutralisations des provisions et dépréciations » si la métropole applique le régime des provisions/dépréciations de droit commun (opération semi-budgétaire) ;

– du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » si la métropole applique le régime optionnel des provisions/dépréciations (opération d'ordre budgétaire).

- L'étalement des provisions des communes et de leurs établissements publics

Pour les communes et leurs établissements publics ainsi que la Ville de Paris¹²⁶, le compte 7768 intervient également dans le mécanisme d'étalement budgétaire sur plusieurs exercices des provisions et dépréciations en dehors des trois cas prévus à l'article R.2321-2 du CGCT (cf commentaire du compte 197 – cas particuliers des communes et de leurs établissements publics).

Le compte 7768 est alors crédité par le débit :

– du compte 197 « Neutralisations des provisions et dépréciations » si la collectivité applique le régime des provisions/dépréciations de droit commun (opération semi-budgétaire) ;

– du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » si la collectivité applique le régime optionnel des provisions/dépréciations (opération d'ordre budgétaire).

Compte 777 – Recettes et quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat

Les subventions d'investissement rattachées à des actifs amortissables (compte 131) et les fonds affectés à l'équipement amortissable (compte 133) participent au financement d'immobilisations amortissables.

Le compte 777 enregistre à son crédit le montant de ces subventions transféré au compte de résultat de l'exercice, par le débit des subdivisions intéressées du compte 139 « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat ». Cette reprise par opération d'ordre budgétaire permet d'atténuer la charge de la dotation aux amortissements des biens financés (cf. commentaires du compte 13).

Il enregistre également, lors de la cession d'une immobilisation reçue au titre d'un don ou d'un legs non expressément affecté à l'investissement, la reprise au compte de résultat du produit de

¹²⁶Par renvoi via l'article L. 2512-20 du CGCT.

cette cession. Le compte 10259 « Reprise sur dons et legs en capital » est alors débité par le crédit du compte 777 par une opération d'ordre budgétaire (cf. commentaires du compte 10259). Enfin, ce compte enregistre les produits liés aux reprises d'excédents d'investissement en section de fonctionnement. Le compte 777 est alors crédité par le débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » à hauteur du montant des excédents d'investissement repris en section de fonctionnement. Les conditions de cette reprise par *opération d'ordre budgétaire* sont précisées au commentaire du compte 1068.

9. COMPTE 78 – REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS

Les comptes 781 ou 786 sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions à inscrire dans les produits de fonctionnement ou dans les produits financiers par le débit de subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations ou de provisions concernées.

Le mode de comptabilisation est exposé aux comptes de provisions et dépréciations (voir les comptes 15 « Provisions pour risques et charges », 29 « Dépréciations des immobilisations », 39 « Dépréciations des stocks et en-cours », 49 « Dépréciations des comptes de tiers » et 59 « Dépréciations des comptes financiers »).

10. COMPTE 79 – TRANSFERTS DE CHARGES

Ce compte enregistre les charges de fonctionnement ou financières à transférer, soit à un compte de bilan autre qu'un compte d'immobilisations, soit à un autre compte de charges.

Il est notamment crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » du montant des charges à étaler sur plusieurs exercices (cf. commentaires du compte 481 et 668).

Toutefois, le transfert de charges vers un compte d'immobilisation est autorisé lorsque l'entité a opté pour l'incorporation des coûts d'emprunts au coût de production ou d'acquisition de l'actif. Dans ce cas, le compte d'immobilisation concerné est débité du montant des intérêts des capitaux empruntés pour financer la réalisation de l'actif sur sa période de production, par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recette (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

TITRE 9 – CLASSE 8 : LES COMPTES SPÉCIAUX

CHAPITRE 1. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable. Ainsi, est-elle utilisée notamment pour satisfaire certaines obligations d'information et pour suivre la comptabilité des valeurs inactives.

CHAPITRE 2. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1. COMPTE 80 – ENGAGEMENTS HORS BILAN

Les comptes d'engagements hors bilan enregistrent les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine ou des engagements ayant des conséquences financières sur les exercices à venir. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.

Compte 801 – Engagements donnés par l'entité

Compte 8015 – Engagements sur garanties d'emprunt

Compte 8016 – Engagements de crédit-bail restant à courir

Compte 80161 – Crédit-bail mobilier

Compte 80165 – Crédit-bail immobilier

Compte 8017 – Subventions à verser par annuités (annuités restant à courir)

Compte 8018 – Autres engagements donnés

Compte 802 – Engagements reçus par l'entité

Compte 8026 – Redevances de crédit-bail restant à recevoir

Compte 80265 – Crédit-bail immobilier

Compte 8027 – Subventions à recevoir par annuités (annuités restant à recevoir)

Compte 8028 – Autres engagements reçus

Les subdivisions du compte 801 fournissent le détail par nature des divers engagements donnés par l'entité (garanties d'emprunt, crédit-bail, subventions à verser par annuités) ; celles du compte 802 fournissent le détail par nature des divers engagements reçus par l'entité.

Ces comptes sont tenus en partie simple par l'ordonnateur. Les montants qui figurent aux subdivisions des comptes 801 et 802 font l'objet d'annexes détaillées au budget et au compte administratif.

2. COMPTE 86 – VALEURS INACTIVES

Ce compte comprend les trois subdivisions principales suivantes :

Compte 861 – Comptes de position – titres et valeurs en portefeuille

Compte 862 – Comptes de position – titres et valeurs chez les correspondants

Compte 863 – Comptes de prise en charge

Des subdivisions complémentaires sont créées par le comptable en tant que de besoin.

Au compte 86, sont suivies les « valeurs inactives » que les comptables sont amenés à détenir dans l'exercice de leurs fonctions. Sont considérés comme des « valeurs inactives », les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de services de l'entité (tickets de cantine, droits d'entrée).

Le compte 861 est débité lors de la prise en charge des valeurs inactives par le crédit du compte 863. Les valeurs remises aux correspondants sont portées au débit du compte 862 par le crédit du compte 861. Lors de la remise des justificatifs par le régisseur, le compte 863 est débité par le crédit du compte 862.

TITRE 10 – MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D’ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D’ERREURS SUR EXERCICES CLOS

Dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d’estimations comptables et de corrections d’erreurs sur exercices clos, l’entité doit appliquer les traitements comptables ci-après décrits et fournir une information en annexe ; l’objectif est de renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers.

Par ailleurs, à l’occasion de la fiabilisation du bilan d’ouverture, l’entité doit régulariser ses comptes conformément aux modalités de comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d’estimations comptables et des corrections d’erreurs sur exercices clos.

CHAPITRE 1. LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

1. DÉFINITION

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par l'entité lors de l'établissement et de la présentation des états financiers.

Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

Absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'entité doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Cohérence des méthodes comptables

Lorsqu'il est autorisé l'application de méthodes comptables différentes pour une catégorie d'éléments, l'entité choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie.

2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

2.1 APPLICATION D'UN CHANGEMENT DE MÉTHODE COMPTABLE

Conformément au principe de permanence des méthodes, les lecteurs des états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Ainsi, les règles et les procédures de comptabilisation, d'évaluation et de présentation doivent demeurer inchangées au cours des exercices successifs.

L'entité ne doit changer de méthode comptable que dans l'un des deux cas suivants :

- le changement est imposé par une norme comptable ou des dispositions législatives ou réglementaires d'ordre comptable applicables à l'entité ;
- le changement a pour effet de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;
- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

2.2 COMPTABILISATION ET RETRAITEMENT DE L'INFORMATION FINANCIÈRE COMPARATIVE

2.2.1 RÈGLE GÉNÉRALE

Un changement de méthode comptable est appliqué **de manière rétrospective**, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable est comptabilisé par modification des fonds propres sur l'exercice au cours duquel il a été adopté.

Les soldes du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent ne sont pas ajustés. Seule une information comparative est donnée en annexe. Cette information doit permettre 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. Ainsi, des commentaires et des éléments chiffrés sont communiqués sur ce qu'auraient été les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, pour l'exercice en cours et l'exercice précédent, si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

2.2.2 LES LIMITES À L'APPLICATION DE LA RÈGLE GÉNÉRALE

Un changement de méthode est traité de manière rétrospective, **sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés aux exercices antérieurs.**

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir de la première date à laquelle les effets du changement peuvent être calculés, et ne tient pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, des passifs, et des fonds propres découlant d'opérations ou d'événements antérieurs à cette date.

2.2.3 EXISTENCE DE DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'une norme comptable, d'une disposition législative ou réglementaire d'ordre comptable, et si des dispositions transitoires ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions. Il peut s'agir notamment de dispositions dérogeant au principe de retraitement rétrospectif permettant de faciliter la première application d'une nouvelle méthode comptable (exemple : mise en œuvre de l'amortissement des immobilisations au prorata temporis).

2.3 INFORMATION EN ANNEXE

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.

2.4 SYNTHÈSE

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.

CHAPITRE 2. LES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

1. DÉFINITION

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique, aux modalités de l'action publique et à l'environnement juridique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

2.1 APPLICATION D'UN CHANGEMENT D'ESTIMATION COMPTABLE

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changement des circonstances en considération desquelles elle était établie ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent, en effet, d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'entité. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'une entité à l'autre ou, pour une même entité, dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

2.2 COMPTABILISATION ET RETRAITEMENT DE L'INFORMATION FINANCIÈRE COMPARATIVE

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice.

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

2.3 INFORMATION EN ANNEXE

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.

2.4 SYNTHÈSE

Changements d'estimations comptables	
Évaluation	Incidence projective.
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.

2.5 ILLUSTRATION

L'entité a acquis une immobilisation corporelle amortissable au 1^{er} janvier N pour 100K€ ; sa durée d'utilisation est fixée à 10 ans selon la méthode linéaire.

Les cinq premières annuités d'amortissement ont été calculées sur une base amortissable de 100K€, soit 10K€ par an. La valeur brute de l'immobilisation diminuée des amortissements pratiqués s'élève donc à 50K€ au 31 décembre N+4. Au cours de l'exercice N+4, l'entité a pris connaissance d'une information qui montre que l'actif a perdu de sa valeur. En conséquence la valeur actuelle du bien a été estimée à 30K€ au 31 décembre N+4. Une dépréciation de 20K€ est comptabilisée à la clôture des comptes N+4, diminuant ainsi la valeur nette comptable de l'immobilisation.

En conséquence, à compter de l'exercice N+5, les annuités d'amortissement seront calculées sur la nouvelle base amortissable de 30K€, soit une annuité de 6K€ pendant 5 ans.

Le tableau d'amortissement se présente ainsi après la modification du plan, à compter de l'exercice N+5 :

Plan d'amortissement révisé						
Année	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciation	Valeur nette comptable
N	100	10	10			90
N+1	100	10	20			80
N+2	100	10	30			70
N+3	100	10	40			60
N+4	100	10	50	30	20	30
N+5	30	6	56			24
N+6	30	6	62			18
N+7	30	6	68			12
N+8	30	6	74			6
N+9	30	6	80			0

En conséquence de ce changement d'estimation comptable, la dépréciation de 20K€ est comptabilisée en N+4 au débit du compte 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles » par le crédit du compte 291x « Dépréciations des immobilisations corporelles ».

Par ailleurs, les annuités d'amortissement révisées d'un montant de 6K€ sont dotées, pour l'exercice N+5 et les exercices ultérieurs, en débitant le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » par le crédit du compte 281x « Amortissements des immobilisations corporelles ».

CHAPITRE 3. LES CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS

1. DÉFINITION

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables qui étaient disponibles lorsque l'autorité compétente a arrêté les états financiers et dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers¹²⁷.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.

Il s'agit, par exemple, d'une erreur de calcul relatif à un plan d'amortissement d'une immobilisation, de la comptabilisation à tort d'un élément d'actif en charges ou inversement, etc.

2. DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS

2.1 COMPTABILISATION ET RETRAITEMENT DE L'INFORMATION FINANCIÈRE COMPARATIVE

2.1.1 RÈGLE GÉNÉRALE

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte de manière rétrospective en situation nette, c'est-à-dire au sein du passif de haut de bilan, sans impact sur le compte de résultat. L'effet cumulé de la correction d'une erreur survenue lors d'un exercice antérieur ne figure donc pas dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. Ainsi, les comptes 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) » et 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) » ne sont pas utilisés dans le cadre des erreurs comptables.

Aussi, le dispositif de correction d'erreurs sur exercices antérieurs en situation nette ne concerne pas les opérations relatives aux charges et aux produits de l'entité ayant une incidence sur sa trésorerie ; **par exemple, un titre émis en N sur un compte de produit, recouvré qui doit être annulé sur un exercice ultérieur parce qu'il a été émis à tort.**

Pour l'entité, la situation nette comprend tous les comptes 10x « Dotations, fonds divers et réserves » dans la limite de leur solde créditeur (à l'exception des comptes 1025 « Dons et legs en capital » et 1027 « Mise à disposition » qui ne peuvent être mouvementés par des opérations contraires à leur objet), ainsi que les comptes 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » et 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ».

D'une manière générale, les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs font intervenir le compte 1068 « Excédents de fonctionnement reportés » :

– en débit, dans la limite de son solde créditeur, lorsque les dépenses ont été minorées ou les recettes majorées ;

– en crédit lorsque les recettes ont été minorées ou les dépenses majorées ;

en contrepartie des comptes de haut de bilan à rectifier.

Dans le cas où le compte 1068 ne serait pas ouvert à la balance générale des comptes ou présenterait un solde insuffisamment créditeur, l'opération de régularisation peut mouvementer les subdivisions du compte 1022 « Fonds d'investissement », **dans la limite du solde disponible.**

¹²⁷ Les informations peuvent être prises en considération pour la préparation et la présentation des états financiers dans la limite des dispositions budgétaires définies par le CGCT.

Les opérations relatives à la régularisation d'immobilisations (absence ou erreur sur la valeur d'intégration) sont enregistrées par le biais du compte 1021 en priorité, voire le compte 193 en cas d'absence de solde à ce compte ou de réintégration d'une immobilisation mise à la réforme à tort et le compte 192 pour corriger les erreurs sur les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations.

Les soldes du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent ne sont pas ajustés. Seule une information comparative est donnée en annexe. Cette information doit permettre d'apprécier les effets de la correction d'erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif et des fonds propres et du compte de résultat. Ainsi, des commentaires et des éléments chiffrés sont communiqués sur ce qu'auraient été les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et du compte de résultat, pour l'exercice en cours et pour l'exercice précédent, si aucune erreur n'était survenue.

Enfin, les opérations de régularisation en situation nette sont des **opérations d'ordre non budgétaires**, justifiées par une décision de l'assemblée délibérante lorsque le compte 1068 est mouvementé ou un certificat de l'ordonnateur. Néanmoins, dans certains cas, les erreurs (notamment sur des opérations semi-budgétaires) sont corrigées par **opérations semi-budgétaires**.

Point de vigilance : Avant toute régularisation, il convient d'adopter une méthodologie qui tient compte des principes suivants :

- ✓ Toutes les investigations nécessaires afin de détecter l'origine des discordances doivent avoir été effectuées tant par les services de l'ordonnateur que du comptable ; les recherches doivent être approfondies, documentées ou circonscrites. En outre, elles doivent porter sur l'ensemble des soldes comptables de la balance générale des comptes et intervenir en une seule fois pour ne pas avoir à annuler ultérieurement des rectifications précédentes ;
- ✓ Les anomalies doivent être clairement identifiées, isolées, figées et formalisées ;
- ✓ Les pièces justificatives des écritures et les différents documents attestant des diligences mises en œuvre pour résorber les discordances sont joints à l'appui de la délibération ou du certificat administratif qui autorise les schémas d'écritures de régularisation et doivent être conservées par l'ordonnateur et le comptable afin de garantir la traçabilité des opérations et tenues à disposition des corps de contrôle.

2.1.2 LES LIMITES À L'APPLICATION DE LA RÈGLE GÉNÉRALE

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés aux exercices antérieurs.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir de la première date à laquelle les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs, et des fonds propres découlant d'opérations ou d'événements antérieurs à cette date.

2.2 INFORMATION EN ANNEXE

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.

2.3 SYNTHÈSE

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.

2.4 ILLUSTRATIONS

2.4.1 CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS RELATIVES À L'ENDETTEMENT DE L'ENTITÉ (EMPRUNTS ET LIGNES DE TRÉSORERIE)

- Anomalie relative à un chevauchement entre le capital d'une dette financière et sa charge d'intérêts :

Si la charge d'intérêts a été majorée à tort d'une part relative au remboursement du capital de la dette financière, la régularisation des comptes de l'entité s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

A contrario, si le capital de la dette financière a été majoré à tort d'une part relative à la charge d'intérêts, la régularisation des comptes de l'entité s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
- crédit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées » concerné.

- Anomalie relative à une confusion entre dettes financières et lignes de trésorerie lors des opérations de mobilisation et de remboursement :

Si un tirage de ligne de trésorerie a été considéré à tort comme un encaissement d'emprunt, la régularisation des comptes de l'entité s'effectue par **opération semi-budgétaire** :

- débit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées » concerné (mandat de paiement)
- crédit du compte 51931 « Lignes de crédit de trésorerie non liées à un emprunt ».

Si un remboursement de ligne de trésorerie a été considéré à tort comme un remboursement d'emprunt, la régularisation des comptes de l'entité s'effectue par **opération semi-budgétaire** :

- crédit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées » (titre de recettes)
- débit du compte 51931 « Lignes de crédit de trésorerie non liées à un emprunt ».

- Absence de comptabilisation de l'indemnité de remboursement anticipé capitalisée :

La comptabilisation de l'indemnité de remboursement anticipé capitalisée se traduit par une **opération d'ordre budgétaire** :

- débit du compte 6681 « Indemnités pour remboursement anticipé d'emprunts à risques » (chapitre 042) (mandat de paiement)
- crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements financiers » (chapitre 040) (titre de recettes).

Par conséquent, les pénalités auraient dû transiter par la section de fonctionnement dont le résultat a été anormalement surévalué. La reconstitution du capital de l'emprunt s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
- crédit du compte 164 « Emprunts auprès des établissements financiers ».

2.4.2 CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

- Immobilisation non inscrite à l'actif de l'entité :

La réintégration d'une immobilisation à l'actif de l'entité s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 20x/21x « Immobilisations incorporelles/corporelles » concerné
- crédit du compte 1021 « Dotations ».

Il convient, dans toute la mesure du possible, de reconstituer la valeur historique de l'immobilisation (acte notarié par exemple). À défaut, l'immobilisation réintègre l'actif pour sa valeur vénale.

- Défaut d'amortissement des immobilisations :

La reconstitution des amortissements s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
- crédit du compte 28x « Amortissements des immobilisations » concerné.

- Absence de transfert de la plus ou moins-value de cession d'une immobilisation :

Les erreurs sur les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations sont corrigées par **opérations d'ordre non budgétaires** :

- en cas de plus-value :
 - débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
 - crédit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » ;
- en cas de moins-value :
 - débit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations »
 - crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

- Absence de la reprise des subventions d'investissement reçues au compte de résultat :

Lorsque la quote-part des subventions d'investissement reçues n'a pas été transférée au compte de résultat, la régularisation des comptes de l'entité s'effectue par **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 139x « Subventions d'investissement transférées au compte de résultat »
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

2.4.3 CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS RELATIVES AUX PROVISIONS

Deux hypothèses sont développées selon les conditions de traitement budgétaire et comptable de la provision.

En tout état de cause, si la diminution de la provision n'est pas liée à une erreur, mais à un ajustement en fonction du risque, alors la variation à la baisse sera constatée par une opération semi-budgétaire ou d'ordre budgétaire par une reprise de la dotation via le compte 78x « Reprises sur provisions pour risques et charges ». Si la diminution de la provision est liée à une erreur, alors une des deux hypothèses suivantes s'appliquent :

- Hypothèse n°1 : l'entité applique le régime de droit commun :

L'annulation d'une provision non justifiée donne lieu à une **opération semi-budgétaire** :

- débit du compte 15x « Provisions pour risques et charges » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » (titre de recettes).

- Hypothèse n°2 : l'entité applique le régime optionnel :

L'annulation d'une provision non justifiée donne lieu à une **opération d'ordre non budgétaire** :

- débit du compte 15x « Provisions pour risques et charges » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

TITRE 11 – MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES ÉVÉNEMENTS POST-CLÔTURE

1. DÉFINITION

Les événements postérieurs à la clôture sont les événements intervenant entre la date de clôture (31 décembre de l'exercice N) et la date d'arrêté définitif des états financiers, qui sont susceptibles d'avoir un impact sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.

Selon leur nature, ils peuvent donner lieu à des ajustements comptables et/ou à l'insertion d'informations dans l'annexe des états financiers.

Les événements postérieurs à la clôture peuvent être regroupés en deux catégories distinctes :

- ceux qui ont un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture, survenus avant la date d'arrêté définitif des états financiers, donnant lieu à des ajustements comptables susceptibles de modifier les données figurant dans les états financiers ;
- ceux qui n'ont aucun lien avec une situation existant à la date de clôture, c'est-à-dire ceux se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice, survenus avant la date d'arrêté définitif des états financiers, faisant l'objet d'une information dans l'annexe des états financiers.

2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

2.1 LES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DONNANT LIEU À DES AJUSTEMENTS COMPTABLES

Lorsqu'il existe un lien de causalité direct et prépondérant entre un événement postérieur à la clôture et une situation qui existait déjà à la date de clôture, les comptes de l'exercice clos doivent être ajustés.

La comptabilisation d'un événement post-clôture vient modifier la valeur d'un élément d'actif ou de passif de l'entité tel qu'il existait à la clôture de l'exercice.

L'entité doit ainsi ajuster ou compléter les montants comptabilisés dans ses états financiers afin de prendre en compte l'impact des événements postérieurs à la date de clôture.

Dans l'hypothèse où l'entité ne peut plus modifier son budget et ne dispose pas de crédits budgétaires suffisants ou lorsque l'événement intervient après la journée complémentaire, l'entité peut comptabiliser les effets d'un événement post-clôture en contrepartie des fonds propres (via le compte de report à nouveau) par **opération d'ordre non budgétaire**.

2.2 LES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE NE DONNANT PAS LIEU À DES AJUSTEMENTS COMPTABLES

En vertu du principe comptable d'indépendance des exercices, les événements postérieurs à la clôture se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice ne donnent pas lieu à des ajustements comptables.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

La date d'arrêté des états financiers est mentionnée dans l'annexe.

3.1 INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES ÉVÉNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE LIÉS À DES SITUATIONS EXISTANT À LA DATE DE CLÔTURE

Si l'entité publique locale 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.

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 les comptes ne peuvent plus être modifiés.
- 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.

3.2 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. ILLUSTRATIONS

La réception, après la date de clôture de l'exercice N, d'informations indiquant que la valeur d'un actif ou d'un passif évolue, donne lieu à un ajustement du bilan N de l'entité.

► 1^{er} cas : Comptabilisation d'un événement post-clôture ayant pour effet de générer ou d'accroître un risque (diminution de la valeur d'un actif/augmentation d'un passif) par le biais des fonds propres

L'entité enregistre une **opération d'ordre non budgétaire** sur l'exercice N :

- débit du compte 11x « Report à nouveau »
- crédit du compte 15x1/29x1/39x1/49x1/59x1 concerné.

Cette écriture entraîne, *de facto*, une incidence négative sur le résultat de fonctionnement cumulé de l'entité et doit être prise en compte dans la délibération d'affectation du résultat (modification du résultat de fonctionnement cumulé sur le compte administratif de l'exercice N).

Si l'entité applique le régime dérogatoire des provisions et dépréciations budgétaires, la provision/dépréciation constituée au crédit du compte 15x1/29x1/39x1/49x1/59x1 doit être transférée au crédit du compte 15x2/29x2/39x2/49x2/59x2 par **opération semi-budgétaire** sur l'exercice N+1 :

- débit du compte 15x1/29x1/39x1/49x1/59x1 initialement crédité
- crédit du compte 15x2/29x2/39x2/49x2/59x2 concerné (titre de recettes).

► 2nd cas : Comptabilisation d'un événement post-clôture ayant pour effet de diminuer ou de supprimer un risque existant (augmentation de la valeur d'un actif/diminution d'un passif) par le biais des fonds propres

L'entité enregistre une opération d'ordre non budgétaire sur l'exercice N :

- débit du compte 15x1/29x1/39x1/49x1/59x1 concerné

- crédit du compte 11x « Report à nouveau ».

Cette écriture entraîne, de facto, une incidence positive sur le résultat de fonctionnement cumulé de l'entité et doit être prise en compte dans la délibération d'affectation du résultat (modification du résultat de fonctionnement cumulé sur le compte administratif de l'exercice N).

Si l'entité applique le régime dérogatoire des provisions et dépréciations budgétaires, la provision/dépréciation reprise au débit du compte 15x1/29x1/39x1/49x1/59x1 doit être transférée au débit du compte 15x2/29x2/39x2/49x2/59x2 par **opération semi-budgétaire** sur l'exercice N+1 :

- débit du compte 15x2/29x2/39x2/49x2/59x2 concerné (mandat de paiement)
- crédit du compte 15x1/29x1/39x1/49x1/59x1 initialement débité.

Point de vigilance : en l'absence de solde créditeur du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) », le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » est susceptible d'être mouvementé.

Autre 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.