

Mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M57 au 1^{er} janvier 2020

La présente fiche vise à exposer l'ensemble des évolutions au 1^{er} janvier 2020 de l'instruction budgétaire et comptable (IBC) M57 par rapport à la rédaction actuelle des différents tomes et du plan de comptes M57.

Elles tiennent notamment compte des évolutions réglementaires et/ou législatives intervenues au cours de l'exercice 2019.

Cette fiche est accompagnée de plusieurs annexes :

- l'annexe n°1 « Modifications apportées au plan de compte M57 développé » ;
- l'annexe n°1 bis « Simplification des comptes 29x » ;
- l'annexe n°2 « Liste complémentaire de modifications à apporter au tome I de l'IBC M57 » ;
- l'annexe n°3 « Mise à jour de la partie relative aux différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers ».

1/ LE TOME I ET SES ANNEXES

Pour mémoire, le référentiel M57, support de l'exercice expérimental de certification des comptes locaux (en application des dispositions de l'article 110 de la loi Notré du 7 août 2015), a été progressivement enrichi, au 1^{er} janvier 2018, puis au 1^{er} janvier 2019, des travaux menés par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) dans le cadre de l'élaboration du recueil des normes comptables pour les entités publiques locales.

En revanche, dans la perspective du premier exercice de certification expérimentale de leurs comptes (exercice 2020), le référentiel M57 applicable au 1^{er} janvier 2020 n'intègre aucune nouvelle disposition comptable, validée par le CNoCP.

- **Introduction du plan de comptes M57 abrégé au chapitre 2 « Nomenclature comptable » du titre 1 « Classification des comptes »**

Le plan de comptes **M57 abrégé** est intégré **pour information** au bénéfice, notamment, des collectivités de moins de 3 500 habitants expérimentant le compte financier unique **au 1^{er} janvier 2021**.

Le plan de comptes **M57 abrégé** est intégré **pour information** au bénéfice, notamment, des collectivités de moins de 3 500 habitants expérimentant le compte financier unique **au 1^{er} janvier 2021**. **Il est précisé que ce plan de comptes ne pourra pas être utilisé techniquement dans HELIOS au 1^{er} janvier 2020.**

Des précisions sont ainsi apportées pour intégrer la création du plan de comptes M57 abrégé :

« *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). ».

○ **Révision du commentaire du compte 10251 « Dons et legs en capital »**

Afin d'harmoniser les schémas budgétaires et comptables entre les différents référentiels, la comptabilisation des dons et legs s'effectue désormais par opération d'ordre budgétaire. Cela signifie que ces opérations doivent être retracées au budget en dépenses et en recettes.

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

- d'une subdivision d'un compte d'immobilisation (opération d'ordre ~~non~~ budgétaire) ;*
- du compte 461 « Dons et legs en instance » ;*
- ou d'un compte financier. »*

Le cas pratique, à la suite du commentaire, et la fiche d'écriture font l'objet d'une mise à jour.

○ **Changement de libellé des comptes 13173, 13273, 13873 et 74773 « FEADER » (au lieu de « FEOGA »).**

Ce changement de libellé intègre le remplacement du FEOGA par le FEADER depuis le 1^{er} janvier 2007, non retracé par le plan de comptes jusqu'à présent.

○ **Enrichissement du commentaire du compte 138 « Autres subventions d'investissement non transférables »**

Des précisions sont apportées sur les opérations relatives aux subventions d'investissement destinées à financer une partie de la dette financière contractée. Actuellement, seul le schéma budgétaire et comptable applicable à l'entité receveuse est présenté. Le commentaire du compte est ainsi complété en précisant le schéma budgétaire et comptable applicable à l'entité 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 ». ».

○ **Modification des commentaires relatifs aux primes de remboursement des obligations**

Des précisions sont apportées sur les opérations relatives aux primes de remboursement des obligations. Le commentaire du compte 169 est complété comme suit :

« 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.*

~~Les primes relatives aux emprunts obligataires~~ sont comptabilisées au ~~crédit-débit~~ du compte 169. ».

Par ailleurs, les mots « *qui figure à l'actif du bilan sous un poste distinct* » sont supprimés du commentaire du compte 1631, en référence aux primes de remboursement des obligations.

- **Précisions apportées aux principes de comptabilisation des immobilisations**

Le commentaire relatif au coût d'acquisition des immobilisations est complété comme suit : « *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 ~~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 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.* ».

- **Modification des intitulés des comptes 204172 / 2804172 / 65642**

Dans l'intitulé des comptes 204172, 2804172 et 65642, « RFF » est remplacé par « SNCF Réseau ».

- **Enrichissement du commentaire du compte 211 « Terrains »**

Le commentaire du compte 211 « Terrains » est complété comme suit : « *Le compte 2112 « Terrains de voirie » retrace les terrains acquis en vue d'y construire une route ou un aménagement de voirie* ».

- **Évolutions relatives aux subventions d'investissement versées**

En application progressive du projet de norme 22, les comptes 2324 « Subventions d'équipement versées » et 2328 « Autres immobilisations corporelles » sont créés et le commentaire du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » est ainsi modifié :

« **Compte 231 – Immobilisations corporelles en cours**

[...]

Compte 232 – Immobilisations incorporelles en cours

Compte 2324 – Subventions d'équipement versées

Compte 2328 – Autres immobilisations incorporelles

[...]

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) . »

D'une manière générale, le compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » est remplacé par le compte 2328 « Autres immobilisations incorporelles » lorsqu'il ne s'agit pas de subventions d'équipement versées.

Les comptes 29041 « Subventions d'équipement versées (non budgétaires) » et 29042 « Subventions d'équipement versées (budgétaires) » sont également créés afin de constater les éventuelles dépréciations et la fin du commentaire du compte 204 « Subventions d'équipement versées » est ainsi modifiée :

« *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 totalement amortie, le compte 204 « Subventions d'équipement versées » et les comptes d'amortissement et de dépréciation correspondants 2804x « 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. »

Suite à la création de ces comptes, la partie relative aux principes de comptabilisation des subventions d'équipement versées est modifiée comme suit :

1/ Dans la partie « Comptabilisation » :

« – 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 cours concerné. »

2/ Dans la partie « Évaluation » :

« Évaluation à la date de clôture

– Amortissement et dépréciation

(...) 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, et les amortissements et la dépréciation relative à la subvention d'équipement versée doivent être purés 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 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. ».

Le commentaire du compte 204 est également modifié comme suit :

« 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 et tant que l'immobilisation financée n'est pas mise en service, chaque somme versée est enregistrée au débit du compte d'actif concerné.

La fiche d'écritures n°22 « Acquisition et cession d'une immobilisation à l'euro symbolique » fait l'objet d'une mise à jour : « *Puis à compter de l'année qui suit la cession la date de cession, amortissement de la subvention d'équipement versée au compte 2044 par l'opération d'ordre budgétaire suivante* ».

o **Modification du commentaire du compte 28 « Amortissement des immobilisations »**

Dans une perspective d'harmonisation du champ d'amortissement obligatoire des immobilisations entre les différentes instructions budgétaires et comptables, le tableau de synthèse des immobilisations obligatoirement amortissables fait l'objet d'une mise à jour. En effet, à la lecture des dispositions de l'article R.2321-1 du CGCT, les amortissements ne s'appliquent pas aux installations générales, agencements et aménagements des constructions (que cela concerne un bâtiment public ou privé). C'est la raison pour laquelle les comptes 2245 et 2248 sont supprimés de la liste des immobilisations dont l'amortissement est obligatoire. En outre, les comptes 2153, 2154, 21753, 21754, 2253, 2254 et 21352 sont ajoutés à cette liste, puisqu'ils ne font l'objet d'aucune interdiction d'amortissement.

Enfin, le commentaire « à l'exception des immobilisations qui font l'objet d'une provision » n'est pas approprié. Le terme « provision » est remplacé par « *dépréciation* » et il est précisé en note de bas de page : « *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.* ». Aussi, un commentaire à la page 113 est également modifié : « *En principe, l'amortissement est linéaire (les dépréciations sont réparties 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).* ».

Concernant les durées d'amortissement des subventions d'équipement versées, le paragraphe suivant « *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.* » est complété ainsi : « *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.* ».

Enfin, concernant la mesure de simplification relative à l'amortissement au prorata temporis, il est inséré une note de bas de page à la page 112 : « *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.* ».

- **Simplification des subdivisions du compte 29 « Dépréciations des immobilisations »**

Le plan de comptes M57 est simplifié au 1^{er} janvier 2020, en intégrant la suppression de plusieurs subdivisions du compte 29, tout en conservant les agrégats actuels du bilan (cf. annexe n°1 bis).

Des tables de transposition sont mises en ligne sur le site des collectivités locales.

- **Modification du commentaire du compte 29 « Dépréciations des immobilisations »**

La phrase « *La comparaison avec l'une des deux valeurs suffit : si l'une des deux est supérieure à la valeur comptable, l'actif n'est pas déprécié* » est supprimée.

- **Modification des commentaires relatifs aux dispositions sur des modalités particulières d'entrée à l'actif d'immobilisations non financières**

Le terme « régional » est supprimé du paragraphe sur les cessions à titre à gratuit, à l'euro symbolique, ou à un prix inférieur à leur valeur de marché.

- **Mise à jour du chapitre 5 « Les différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers » (cf. annexe n°3)**
- **Suppression du paragraphe dédié au système de l'inventaire permanent simplifié**
- **Modification du traitement comptable des certificats d'économie d'énergie (CEE)**

Conformément au règlement ANC n°2012-04 du 4 octobre 2012, les CEE ne sont plus suivis en comptabilité matière tenue hors bilan ; ils sont désormais suivis en stocks. Par conséquent, le tome I est modifié comme suit :

– le commentaire du point 2.1 (chapitre 1) de la classe 3 « *Les stocks comprennent :*

- 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 » ;

– le commentaire du compte 601 « 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 » ;

– le commentaire du compte 701 « Le compte 701 « Vente de produits finis » enregistre les biens produits et les certificats d'économie d'énergie suivis en comptabilité de stocks. ».

Ce changement de méthode comptable implique la reconstitution du stock de CEE au 1^{er} janvier 2020 par imputation sur les réserves (compte 1068), au vu d'une délibération.

- **Suppression des subdivisions des comptes 411, 412, 414 et 415**

Les subdivisions des comptes 411, 412, 414 et 415 sont supprimées et le commentaire du compte 4161 « Créances douteuses » est remplacé par :

« 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 ». »

- **Révision du commentaire du compte 425 « Personnel – Avances et acomptes »**

Le commentaire du compte 425 est complété de la façon suivante :

« Le compte 425 enregistre :

- les avances et acomptes sur rémunérations des personnels recrutés sous contrat de droit privé ;
- les acomptes relatifs aux rémunérations servies et mises en paiement de manière infra-mensuelle, dès 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. ».

- **Enrichissement du commentaire du compte 454 « Travaux effectués d'office pour compte de tiers »**

Le commentaire du compte 454 est complété de la façon suivante :

« 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. ».

- **Précisions apportées au commentaire du compte 4648 « Opérations pour le compte de particuliers »**

Le commentaire du compte 4648 « Opérations pour le compte de particuliers » est reformulé de la façon suivante :

« 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 débi#t 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. »

- **Modification du libellé du compte racine 4717 : « Recettes relevé banque de France et DFT » suite à la création des comptes 47173 « Recettes relevé DFT – Hors Héra » et 47174 « Recettes relevé DFT – Héra »**

Les postes comptables gérant plusieurs établissements publics de santé (EPS) et/ou plusieurs établissements publics sociaux et médico-sociaux (ESMS) rencontrent des difficultés récurrentes pour identifier l'établissement bénéficiaire des virements reçus sur le compte Banque de France

(BDF) de la trésorerie (un seul compte BDF pour gérer les opérations de plusieurs établissements).

L'ouverture d'un compte DFT dédié par établissement est désormais offerte afin répondre spécifiquement à ce besoin d'individualisation des flux d'encaissement liés aux versements opérés par les caisses, par les mutuelles et par les autres organismes complémentaires ainsi que les virements émis par les particuliers.

Un commentaire est inséré dans l'IBC M57 :

« 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...).

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...). ».

- **Modification du commentaire du compte 517 « Livrets d'épargne des pupilles du département »**

Le commentaire du compte 517 est modifié de la façon suivante : *« 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 versés en Caisse d'Épargne par le crédit :*

- du compte au Trésor ;

- du compte 452 « Deniers des pupilles ».

- **Déplacement du paragraphe relatif à la procédure de rattachement des charges à l'exercice à la suite des modalités de comptabilisation des charges financières**
- **Enrichissement du commentaire du compte 614 « Charges locatives et de copropriété »**

Le commentaire du compte 614 est complété de la façon suivante :

« – 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. ».

- **Modification du libellé du compte 70323 « Redevance d'occupation du domaine public de la collectivité unique »**
- **Création d'un compte dédié à la « redevance d'assainissement non collectif » pour les communes et les groupements de moins de 500 habitants**

L'obligation de constituer un budget annexe M4 pour les services publics d'eau et d'assainissement ne s'applique pas aux communes et aux groupements de moins de 500

habitants qui peuvent les suivre au sein de leur budget principal M57.

À l'instar du plan de comptes M49, un compte dédié à la redevance d'assainissement non collectif est créé au sein du nouveau plan de comptes M57 abrégé et du plan de comptes M57 développé (en cas d'adoption de la nomenclature développée).

- **Réforme de l'apprentissage**

La loi LCAP du 5 septembre 2018 a transféré la gestion de l'apprentissage aux opérateurs de compétences des branches professionnelles (OPCO), à compter du 1^{er} janvier 2020.

Cela conduit à la suppression de deux comptes de produits : la taxe d'apprentissage (compte 731771, ensuite renommé) et une fraction de TICPE (731772).

La loi n°2018-771 du 5 septembre 2018 pour la liberté de choisir son avenir professionnel, supprime en partie la compétence en matière d'apprentissage exercée par les régions. La loi de finances pour 2020 en tire les conséquences en matière financières : elle prévoit de supprimer différentes ressources et la mise en place de deux ressources complémentaires, au profit des régions dont les ressources compensatrices supprimées ont excédé le financement des charges en matière d'apprentissage. Deux comptes correspondant à ces deux types de ressources sont ainsi créés, le premier correspond à une part de TICPE (compte 731771 renommé) et le second correspond à un prélèvement sur les recettes de l'Etat au titre de la réforme de l'apprentissage (compte 7454).

- **Fusion en 2020 du fonds national de péréquation des DMTO, du fonds de solidarité des départements (FSD) et du fonds de soutien interdépartemental (FSID), au bénéfice d'un fonds unique dénommé « fonds national de péréquation des droits de mutation à titre onéreux perçus par les départements »**

Une disposition du PLF prévoit la fusion en 2020 du fonds national de péréquation des DMTO, du fonds de solidarité des départements (FSD) et du fonds de soutien interdépartemental (FSID). Le produit total est redistribué via le « fonds national de péréquation des droits de mutation à titre onéreux perçus par les départements ».

Cela implique la suppression des comptes 732252 « Attribution au titre du fonds de solidarité en faveur des départements » et 7392252 « Prélèvement au titre du fonds de solidarité en faveur des départements » ; le libellé des comptes 732251 « Attribution au titre du fonds national de péréquation des DMTO perçus par les départements » et 7392251 « Prélèvement au titre du fonds national de péréquation des DMTO perçus par les départements » est ainsi modifié.

- **Création d'un compte dédié lié à la compensation des pertes d'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux (IFER)**

L'article 79 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 a créé un mécanisme de compensation spécifique pour les pertes d'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux (IFER).

Le compte 748315 « [Compensation des pertes d'IFER](#) » est ainsi créé.

- **Suppression du compte d'indus RSA 75341 « Allocations du dispositif expérimental »**

Ce compte retraçait le produit relatif au recouvrement des indus lors de la mise en place, à titre expérimental, du revenu de solidarité active (RSA). L'expérimentation ayant pris fin en 2009 et le RSA ayant été pérennisé, ce compte n'a plus vocation à subsister.

- **Les annexes du tome I**

Une fiche d'écritures précisant les modalités de comptabilisation des bonus et malus écologiques est annexée au tome I. Le bonus écologique sur véhicule constitue une aide de l'État attribuée à l'acquéreur du véhicule et versée en une seule fois, au plus tôt au moment de l'acquisition du véhicule éligible au dispositif.

Il s'analyse donc comme une subvention d'investissement reçues (compte 13x). Le malus écologique constitue une charge de l'exercice à retracer au compte 6355 « Taxes et impôts sur les véhicules ».

2/ LE TOME II ET SES ANNEXES

o Précisions quant au régime de vote des AP/AE-CP

En matière de pluriannualité, l'article D.5217-11 du CGCT permet aux métropoles d'affecter les autorisations de programme ou des autorisations d'engagement (AP ou AE) sur plusieurs chapitres (« *Le conseil de la métropole affecte par chapitres et, le cas échéant, par articles les autorisations de programme et les autorisations d'engagement (...)* »).

Par conséquent, si une collectivité adopte le référentiel M57, cette faculté d'affectation des AP/AE sur plusieurs chapitres lui est offerte.

Il convient, par ailleurs, de préciser que la collectivité peut également assurer un suivi globalisé d'un projet d'investissement au moyen d'un chapitre unique « opération ». En effet, comme pour les communes appliquant l'instruction budgétaire et comptable M14, l'article D.5217-4 du CGCT définissant les chapitres par nature mentionne la possibilité d'avoir en section d'investissement des chapitres « opération » pour chaque opération votée par l'assemblée délibérante. L'opération correspond à un « *ensemble d'acquisitions d'immobilisations, de travaux sur immobilisations et de frais d'études y afférents, aboutissant à la réalisation d'un ouvrage ou de plusieurs ouvrages de même nature. Cette opération peut également comporter des subventions d'équipement versées* ».

o Précision quant au régime des dépenses imprévues

Conformément à l'article R.5217-6 du CGCT, le chapitre « dépenses imprévues » ne comporte que des prévisions sans réalisation. Ainsi, il n'existe pas de crédit de paiement (CP) de dépenses imprévues en M57. La note de bas de page n°11 du paragraphe « Les chapitres codifiés en 02 » sera donc complétée en ce sens (page 20 du tome II).

o Création d'un chapitre globalisé « Subventions d'investissement versées »

Il est créé un chapitre globalisé « Subventions d'investissement versées » qui regroupe les comptes 204 et 2324 « Subventions d'équipement versées ». Cette adaptation impliquera une modification par voie réglementaire de l'article D.5217-4 du CGCT qui fixe la structure des chapitres et des comptes. Les maquettes budgétaires seront modifiées en ce sens.

o Correction quant au vote d'un chapitre « opération »

Il convient d'aligner la M57 sur la M14 en permettant aussi le vote de chapitres « opérations » intégrant les comptes 22x alors qu'aujourd'hui le tome II ne le prévoit que pour les comptes dont les premiers chiffres sont 20, 204, 21 ou 23. En effet, aucune disposition législative ou réglementaire ne l'empêche. Le point 1.2.2 « La définition budgétaire de l'opération » sera modifié en ce sens.

o Correction quant aux atténuations de produits

Une erreur s'est glissée dans la définition des atténuations de produits qui englobe le compte 7419 non ouvert en M57. Il convient de modifier la définition pour remplacer le compte 7419 (propre à la M14) par le compte 74119 (propre à la M57).

o Précision quant au vote par nature sans présentation croisée par fonction

Le tome II est enrichi pour rappeler le texte de l'alinéa 3 de l'article D.5217-10 du CGCT : « *La présentation croisée par fonction ne s'applique pas à un service public de la métropole à activité unique érigé en établissement public ou faisant l'objet d'un budget annexe* ». Ainsi, toute collectivité votant par nature et adoptant le référentiel M57 n'est pas tenue d'avoir une présentation croisée par fonction pour ses services à activité unique érigé en budget annexe ou en établissement public.

o Mise à jour des maquettes budgétaires pour prendre en compte le compte 19

Une erreur de concordance existe dans les maquettes budgétaires liée à l'absence du compte 19 « Neutralisations et régularisations d'opérations » dans les états liés à la présentation générale du budget (en recettes et en dépenses). Les montants inscrits au 19 sont comptabilisés dans le total

de ces états mais n'apparaissent pas.

Il est donc proposé d'insérer une ligne spécifique pour le compte 19 (en dépenses et en recettes) et de griser la case « opérations réelles ».

- **Création d'un encart pour les spécificités des collectivités de – 3 500 habitants dans le tome budgétaire de la M57**

Par parallélisme avec la M14, il est créé un point d'information spécifique pour les collectivités de moins de 3500 habitants. Celui-ci rappellera, notamment, que ces collectivités disposeront d'un plan de comptes M57 abrégé, qu'elles ne sont pas tenues à un rattachement obligatoire des charges et des produits (comme en M14, avec toutefois la possibilité de procéder à ce rattachement à titre facultatif) et qu'il existe des dispositions législatives et réglementaires dérogatoires (ex : l'article L.2221-11 du CGCT sur la possibilité de suivre au budget principal les compétences eau et assainissement pour les collectivités de moins de 500 habitants).

Par ailleurs, ce point a vocation à être enrichi, à terme, des travaux d'adaptation du droit d'option (article 106 III de la loi NOTRe) afin d'assouplir le régime législatif et réglementaire qui fixe le cadre budgétaire et comptable applicable aux métropoles et permettre de prendre en compte les spécificités de ces collectivités lors de leur passage à l'instruction budgétaire et comptable M57.

- **Modification des maquettes budgétaires sur les lignes budgétaires 001/002**

Les lignes budgétaires 001 et 002 ne sont pas votées et ne constituent pas des chapitres budgétaires. Elles ne peuvent pas faire l'objet de virements ou d'émissions de titres et de mandats. Il est donc envisagé de « griser » les cases relatives aux mandats/titres émis dans la maquette du compte administratif.

3/ LE TOME IV

Les mises à jour présentées résultent, pour partie, des travaux menés dans le cadre du GT « Annexe et périmètre de certification » du Comité de fiabilité des comptes.

Un paragraphe est ajouté en préambule afin de préciser qu'il existe des états financiers simplifiés applicables aux collectivités de moins de 3500 habitants ; la maquette du bilan simplifié et du compte de résultat simplifié sont disposés à la suite du modèle du bilan et du modèle du compte de résultat.

Il est précisé, dans la partie 3 sur les rédacteurs de l'annexe, que la répartition du travail entre l'ordonnateur et le comptable est indicative. Lorsqu'une note est partagée, il convient de mettre en place une organisation visant à délimiter clairement les rôles de chacun et éviter ainsi les redondances dans l'information produite par l'un ou l'autre de ces deux acteurs.

Enfin, des précisions sont apportées sur l'appréciation du caractère significatif des budgets annexes.

ANNEXE N°1 : Modifications apportées au plan de compte M57 développé

Comptes créés

- Compte 2324 « Subventions d'équipement versées »
- Compte 2328 « Autres immobilisations incorporelles »
- Compte 2904 « Subventions d'équipement versées »
- Compte 29041 « Subventions d'équipement versées » (non budgétaire) »
- Compte 29042 « Subventions d'équipement versées » (budgétaire) »
- Certaines autres subdivisions du compte 29 « Dépréciations des immobilisations » (comptes 29122, 291531, 291532, 291562, 291722, 2917531, 2917532, 291781, 29222, 292531, 292532, 29742)
- Compte 47173 « Recettes relevé DFT – Hors héra »
- Compte 47174 « Recettes relevé DFT – Héra »
- Compte 706814 « Redevance d'assainissement non collectif »
- Compte 7454 « Prélèvement sur recettes – Réforme de l'apprentissage »
- Compte 748315 « Compensation des pertes d'IFER »

➤ **Comptes renommés**

- Compte 13173 « FEADER »
- Compte 13273 « FEADER »
- Compte 13873 « FEADER »
- Compte 204172 « SNCF Réseau »
- Compte 2804172 « SNCF Réseau »
- Certaines subdivisions du compte 29 « Dépréciations des immobilisations » (cf. plan de compte et annexe n°1 bis)
- Compte 4717 « Recettes relevé banque de France et DFT »
- Compte 65642 « SNCF Réseau »
- Compte 70323 « Redevance d'occupation du domaine public »
- Compte 70681 « Redevances d'assainissement et pour modernisation des réseaux de collecte »
- Compte 731771 « Fraction TICPE - Réforme de l'apprentissage »
- Compte 732251 « Attribution au titre du fonds national de péréquation des DMTO perçus par les départements »
- Compte 7392251 « Prélèvement au titre du fonds national de péréquation des DMTO perçus par les départements »
- Compte 74773 « FEADER »

➤ **Comptes supprimés**

- Certaines subdivisions du compte 29 « Dépréciations des immobilisations » (cf. plan de compte et annexe n°1 bis)
- Compte 4111 « Redevables – Amiable »
- Compte 4116 « Redevables – Contentieux »
- Compte 4121 « Acquéreurs de terrains aménagés stockés – Amiable »
- Compte 4126 « Acquéreurs de terrains aménagés stockés – Contentieux »
- Compte 4141 « Locataires-acquéreurs et locataires – Amiable »
- Compte 4146 « Locataires-acquéreurs et locataires – Contentieux »
- Compte 4151 « Traités de coupe de bois – Amiable »
- Compte 4156 « Traités de coupe de bois – Contentieux »

- Compte 731772 « TICPE – ressource régionale de l'apprentissage »
- Compte 732252 « Attribution au titre du fonds de solidarité en faveur des départements »
- Compte 7392252 « Prélèvement au titre du fonds de solidarité en faveur des départements »
- Compte 75341 « Allocations du dispositif expérimental »

ANNEXE N°1 bis : Liste des subdivisions du compte 29 maintenues au plan de comptes M57 développé

29	DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS
290	Dépréciations des immobilisations incorporelles
2905	Marques, procédés, droits et valeurs similaires
29051	Marques, procédés, droits et valeurs similaires (non budgétaire)
29052	Marques, procédés, droits et valeurs similaires (budgétaire)
2908	Autres immobilisations incorporelles
29081	Autres immobilisations incorporelles (non budgétaire)
29082	Autres immobilisations incorporelles (budgétaire)
291	Dépréciations des immobilisations corporelles
2911	Terrains
29111	Terrains (non budgétaire)
29112	Terrains (budgétaire)
2912	Agencements et aménagements de terrains
29121	Agencements et aménagements de terrains (non budgétaire)
29122	Agencements et aménagements de terrains (budgétaire)
2913	Constructions
29131	Constructions (non budgétaire)
29132	Constructions (budgétaire)
2914	Constructions sur sol d'autrui
29141	Constructions sur sol d'autrui (non budgétaire)
29142	Constructions sur sol d'autrui (budgétaire)
2915	Installations, matériel et outillage techniques
29151	Réseaux de voirie
291511	Réseaux de voirie (non budgétaire)
291512	Réseaux de voirie (budgétaire)
29152	Installations de voirie
291521	Installations de voirie (non budgétaire)
291522	Installations de voirie (budgétaire)
29153	Réseaux divers
291531	Réseaux divers (non budgétaires)
291532	Réseaux divers (budgétaires)
29154	Voies navigables
291541	Voies navigables (non budgétaire)
291542	Voies navigables (budgétaire)
29156	Matériel et outillage d'incendie et de défense civile
291561	Matériel et outillage d'incendie et de défense civile (non budgétaire)
291562	Matériel et outillage d'incendie et de défense civile (budgétaire)
29157	Matériel et outillage technique
291571	Matériel et outillage technique (non budgétaire)
291572	Matériel et outillage technique (budgétaire)
29158	Autres installations, matériel et outillage techniques
291581	Autres installations, matériel et outillage techniques (non budgétaire)
291582	Autres installations, matériel et outillage techniques (budgétaire)
2916	Collections et œuvres d'art
29161	Collections et œuvres d'art (non budgétaire)
29162	Collections et œuvres d'art (budgétaire)
2917	Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition
29171	Terrains
291711	Terrains (non budgétaire)
291712	Terrains (budgétaire)
29172	Agencements et aménagements de terrains
291721	Agencements et aménagements de terrains (non budgétaire)
291722	Agencements et aménagements de terrains (budgétaire)
29173	Constructions
291731	Constructions (non budgétaire)
291732	Constructions (budgétaire)
29174	Constructions sur sol d'autrui
291741	Constructions sur sol d'autrui (non budgétaire)
291742	Constructions sur sol d'autrui (budgétaire)
29175	Installations, matériel et outillage techniques
291751	Réseaux de voirie
2917511	Réseaux de voirie (non budgétaire)
2917512	Réseaux de voirie (budgétaire)
291752	Installations de voirie
2917521	Installations de voirie (non budgétaire)
2917522	Installations de voirie (budgétaire)
291753	Réseaux divers
2917531	Réseaux divers (non budgétaires)
2917532	Réseaux divers (budgétaires)
291754	Voies navigables
2917541	Voies navigables (non budgétaire)
2917542	Voies navigables (budgétaire)
291757	Matériel et outillage techniques
2917571	Matériel et outillage technique (non budgétaire)
2917572	Matériel et outillage technique (budgétaire)
291758	Autres installations, matériel et outillage techniques
2917581	Autres installations, matériel et outillage techniques (non budgétaire)
2917582	Autres installations, matériel et outillage techniques (budgétaire)
29176	Collections et œuvres d'art
291761	Collections et œuvres d'art (non budgétaire)
291762	Collections et œuvres d'art (budgétaire)
29178	Autres immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition
291781	Autres immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition (non budgétaire)
291782	Autres immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition (budgétaire)
2918	Autres immobilisations corporelles
29181	Autres immobilisations corporelles (non budgétaire)
29182	Autres immobilisations corporelles (budgétaire)
292	Dépréciations des immobilisations reçues en affectation
2921	Terrains
29211	Terrains (non budgétaire)
29212	Terrains (budgétaire)
2922	Agencements et aménagements de terrains
29221	Agencements et aménagements de terrains (non budgétaire)
29222	Agencements et aménagements de terrains (budgétaire)
2923	Constructions
29231	Constructions (non budgétaire)
29232	Constructions (budgétaire)
2924	Constructions sur sol d'autrui
29241	Constructions sur sol d'autrui (non budgétaire)
29242	Constructions sur sol d'autrui (budgétaire)
2925	Installations, matériel et outillage techniques
29251	Réseaux de voirie
292511	Réseaux de voirie (non budgétaire)
292512	Réseaux de voirie (budgétaire)
29252	Installations de voirie
292521	Installations de voirie (non budgétaire)
292522	Installations de voirie (budgétaire)
29253	Réseaux divers
292531	Réseaux divers (non budgétaires)
292532	Réseaux divers (budgétaires)
29254	Voies navigables
292541	Voies navigables (non budgétaire)
292542	Voies navigables (budgétaire)
29256	Matériel et outillage d'incendie et de défense civile
292561	Matériel et outillage d'incendie et de défense civile (non budgétaire)
292562	Matériel et outillage d'incendie et de défense civile (budgétaire)
29257	Matériel et outillage technique
292571	Matériel et outillage technique (non budgétaire)
292572	Matériel et outillage technique (budgétaire)
29258	Autres installations, matériel et outillage techniques
292581	Autres installations, matériel et outillage techniques (non budgétaire)
292582	Autres installations, matériel et outillage techniques (budgétaire)
2926	Collections et œuvres d'art
29261	Œuvres et objets d'art (non budgétaire)
29262	Œuvres et objets d'art (budgétaire)
2928	Autres immobilisations corporelles
29281	Autres immobilisations corporelles (non budgétaire)
29282	Autres immobilisations corporelles (budgétaire)
293	Dépréciations des immobilisations en cours
2931	Immobilisations corporelles en cours
29311	Immobilisations corporelles en cours (non budgétaire)
29312	Immobilisations corporelles en cours (budgétaire)
2932	Immobilisations incorporelles en cours
29321	Immobilisations incorporelles en cours (non budgétaire)
29322	Immobilisations incorporelles en cours (budgétaire)
296	Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
2961	Titres de participation
29611	Titres de participation (non budgétaire)
29612	Titres de participation (budgétaire)
2966	Autres formes de participation
29661	Autres formes de participation (non budgétaire)
29662	Autres formes de participation (budgétaire)
297	Dépréciations des autres immobilisations financières
2971	Titres immobilisés - Droit de propriété
29711	Titres immobilisés - Droit de propriété (non budgétaire)
29712	Titres immobilisés - Droit de propriété (budgétaire)
2972	Titres immobilisés - Droit de créance
29721	Titres immobilisés - droit de créance (non budgétaire)
29722	Titres immobilisés - droit de créance (budgétaire)
2973	Comptes de placements (long terme)
29731	Comptes de placements (long terme) (non budgétaire)
29732	Comptes de placements (long terme) (budgétaire)
2974	Prêts
29741	Prêts (non budgétaire)
29742	Prêts (budgétaire)
2975	Dépôts et cautionnements versés
29751	Dépôts et cautionnement versés (non budgétaire)
29752	Dépôts et cautionnement versés (budgétaire)
2976	Autres créances immobilisées
29761	Autres créances immobilisées (non budgétaire)
29762	Autres créances immobilisées (budgétaire)

ANNEXE N°2 : Liste complémentaire de modifications apportées au tome I de l'IBC M57

Certaines dispositions comptables nécessitent des précisions complémentaires, notamment dans le cadre de l'examen du bilan d'ouverture de l'exercice 2020 pour les collectivités expérimentant la certification de leurs comptes.

Cette annexe recense les différentes modifications apportées au tome I de l'IBC M57 au 1^{er} janvier 2020.

- Classe 1 : les comptes de capitaux :

- Suppression du commentaire « *Les régularisations d'opérations par le haut de bilan peuvent faire intervenir les comptes 19x (cf. note interministérielle DGCL/DGFIP du 12 juin 2014 relative aux corrections d'erreurs sur exercices antérieurs)* », à la page 20.

- Modification du commentaire : « *Le résultat est calculé **extra-comptablement** 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 ».* », à la page 34.

- Insertion d'un tableau récapitulatif des neutralisations d'amortissement possibles après le commentaire du compte 198 :

	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.

- Classe 2 : les comptes d'immobilisations :

- Modification du commentaire : « 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.** », à la page 73.

- Modification du commentaire : « *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 CGCT, 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'arrêté fixe, toutefois, en annexe une liste de biens meubles constituant des immobilisations par nature, quelle que soit leur valeur unitaire. Cette liste peut être complétée, chaque année, par***

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. », à la page 75.

– Modification du commentaire : « *en recette la sortie du bien du patrimoine régional (crédit de la subdivision concernée du compte 2 où était enregistrée l'immobilisation)* », à la page 130.

– Suppression de la partie 7 « Immobilisations de faible valeur ou à consommation rapide » à la page 133.

- Classe 3 : les comptes de stocks :

– Modification du commentaire : « *Il se compose du coût d'acquisition des matières consommées, des charges directes de production, des charges indirectes (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.), de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située.* », à la page 79.

- Classe 4 : les comptes de tiers :

– Modification du commentaire : « *Une dette non financière doit être comptabilisée dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies* », à la page 158.

– Modification du commentaire : « *Le compte 407 enregistre les variations des dettes envers les fournisseurs, libellées en monnaie étrangère, à la date de l'arrêté clôture des comptes du fait de l'application du taux de conversion.* », à la page 163.

– Modification du commentaire : « *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 la page 169.

- Classe 5 : les comptes financiers :

– Modification du commentaire : « *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.* », à la page 195.

– Modification du commentaire : « *Les dépréciations sont ajustées 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.* », à la page 196.

- Classe 6 : les comptes de charges :

– Modification du commentaire : « *Le rattachement des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits implique l'inscription de crédits au budget.* », à la page 217.

– Modification du commentaire : « *Pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés.* », à la page 217.

- Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs :

– Insertion des annexes de la note interministérielle DGCL/DGFIP du 12 juin 2014 dans les annexes du tome I.

– Modification du commentaire « *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.* », à la page 291.

ANNEXE N°3 : Mise à jour de la partie relative aux 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.

o 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.

o 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. 1321-98 du CGCT.

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

Cette mise à disposition ~~opération~~ est constatée par un procès-verbal établi contradictoirement entre les représentants de l'entité ~~remettante~~ **antérieurement compétente** 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. ~~Si la mise à disposition des biens fait l'objet d'une convention entre les deux entités, la décision autorisant ou acceptant la mise à disposition est établie par délibérations concordantes de chaque assemblée délibérante (article D. 1619-17 du CGCT).~~

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. A défaut d'accord, les parties peuvent recourir à l'arbitrage du président de la chambre régionale des comptes compétente. Cet arbitrage est rendu dans les deux mois.

Lorsque 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.

o 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.

o , syndicat mixte) en application de l'article L.5721-6-1 du CGCT. ~~entente~~ 3.1.2 Autres transferts de compétences

~~Les dispositions générales de la mise à disposition des articles L. 1321-1 à L. 1321-8 du CGCT s'appliquent également aux transferts éventuels de compétences entre une région ou un département et un organisme de coopération (~~

3.2 DISPOSITIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES

Les opérations de mise à disposition, dans le cadre d'un transfert *obligatoire prévu par la loi, comme en matière d'enseignement*, 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). ~~Si la mise à disposition des biens fait l'objet d'une convention, la décision acceptant la mise à disposition est une délibération de l'assemblée délibérante (article D. 1619-17 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

~~Comme la mise à disposition, l'affectation est une procédure qui, tout en conservant à l'entité la propriété d'un bien, autorise le transfert à un tiers de la jouissance de ce bien, avec les droits et obligations qui s'y attachent.~~

~~L'affectation~~ concerne en premier lieu les services individualisés de 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 ~~syndicat mixte, 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.

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

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 bénéficiaire, 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 complétées, le cas échéant, de la durée et du type d'amortissement (linéaire, autre) et de tout autre élément que l'ordonnateur considérera

comme pouvant utilement enrichir la fiche d'inventaire du bien.

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

La décision de l'assemblée délibérante autorisant ou acceptant l'affectation 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 ~~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 – 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 emporte les mêmes effets que l'affectation à un organisme doté de la personnalité morale.~~ 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 (ou le fermier) ne disposant que d'un droit de jouissance sur celui-ci. ~~Comme précédemment, ces opérations (concessions, affermage) sont traitées par opérations d'ordre non budgétaires~~ (justifiées par des certificats administratifs de l'ordonnateur).

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

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.