

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

TITRE 1 PRÉSENTATION GÉNÉRALE.....	9
1. LE CADRE JURIDIQUE DES RÉGIES.....	10
2. LES RÈGLES BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES DES RÉGIES.....	10
3. MODALITÉS DE GESTION DES SPIC.....	11
3.1. Les services exploités en gestion directe.....	11
3.1.1. Service exploité en régie simple ou directe par la collectivité locale.....	11
3.1.2. Régie dotée de l'autonomie financière.....	11
3.1.3. Régie dotée de la personnalité morale.....	11
3.2. Services en gestion déléguée ou indirecte.....	11
3.2.1. La concession.....	11
3.2.2. L'affermage.....	11
3.2.3. La régie intéressée.....	12
3.2.4. La gérance.....	12
3.3. Services exploités suivant divers modes de gestion.....	12
4. RÈGLES PROPRES AUX SERVICES D'EAU ET D'ASSAINISSEMENT.....	13
4.1. Les règles spécifiques pour les communes ou groupements de moins de 3 000 habitants.....	13
4.1.1. Les subventions versées au service par la commune ou le groupement.....	13
4.1.2. Possibilité de budget unique Eau et Assainissement pour les communes ou établissements publics de coopération intercommunale dont toutes les communes ont moins de 3 000 habitants.....	14
4.2. Les règles spécifiques pour les communes de moins de 500 habitants.....	14
4.3. Les règles spécifiques de l'activité du service public de l'assainissement non collectif.....	14
5. RÈGLES PROPRES AUX SERVICES DE PRODUCTION D'ÉNERGIE PHOTOVOLTAÏQUE.....	15
TITRE 2 LE CADRE COMPTABLE.....	16
CHAPITRE 1 LE PLAN DE COMPTES ET LES RÈGLES D'ÉVALUATION.....	17
1. LA CLASSIFICATION DES COMPTES.....	17
1.1. Codification.....	17
1.1.1. Répartition des opérations dans les classes de comptes.....	17
1.1.2. Structure décimale des comptes.....	17
1.1.2.1. Signification des terminaisons 1 à 8 :.....	18
1.1.2.2. Signification de la terminaison 9 :.....	18
1.2. Critères de classement.....	19
2. LES DÉFINITIONS ET RÈGLES RELATIVES AUX MÉTHODES D'ÉVALUATION.....	19
2.1. La définition des charges et des produits.....	19
2.1.1. Les charges.....	19
2.1.2. Les produits.....	19
2.1.3. Le résultat de l'exercice.....	20
2.2. Les règles de définition, de comptabilisation et d'évaluation des actifs.....	20
2.2.1. La définition des actifs.....	20
2.2.2. Les critères généraux de comptabilisation des actifs.....	20
2.2.3. La ventilation par composants de certaines immobilisations corporelles.....	21
2.2.3.1. Les composants dits de « première catégorie ».....	21
2.2.3.2. Les composants dits de « deuxième catégorie ».....	21
2.2.4. L'évaluation des actifs.....	21
2.2.4.1. L'évaluation des actifs à la date d'entrée.....	21

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

2.2.4.2. Les coûts ultérieurs : les dépenses de remplacement des composants.....	21
2.2.4.3. L'évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée.....	21
2.3. Les règles de définition, de comptabilisation et d'évaluation des passifs.....	22
2.3.1. La définition et les différentes catégories de passifs.....	22
2.3.1.1. La définition des passifs.....	22
2.3.1.2. Les différentes catégories de passifs : les dettes et les provisions.....	22
2.3.1.3. Les passifs éventuels.....	22
2.3.2. Les critères de comptabilisation des passifs.....	22
2.3.2.1. Les principes de première comptabilisation des passifs.....	22
2.3.2.2. Les applications.....	22
2.3.2.3. Les principes de comptabilisation ultérieure.....	23
2.3.3. L'évaluation des passifs.....	23
2.4. L'évaluation des actifs et des passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères.....	23
3. LES NOMENCLATURES COMPTABLES.....	24
CHAPITRE 2 LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES.....	25
1. COMMENTAIRES COMMUNS AUX COMPTABILITÉS M4.....	25
1.1. Classe 1 - Comptes de capitaux.....	25
1.2. Classe 2 - Comptes d'immobilisations.....	41
1.3. Classe 3 - Comptes de stocks et en-cours.....	53
1.3.1. Fonctionnement général des comptes de stocks.....	53
1.3.1.1. Système de l'inventaire intermittent.....	53
1.3.1.2. Système de l'inventaire permanent.....	54
1.3.2. Dépréciations des stocks et en-cours (compte 39).....	54
1.4. Classe 4 - Comptes de tiers.....	54
1.5. Classe 5 - Comptes financiers.....	77
1.6. Classe 6 - Comptes de charges.....	84
1.7. Classe 7 - Comptes de produits.....	97
1.8. Classe 8 - Comptes spéciaux.....	101
2. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE DISTRIBUTION D'ÉNERGIES ÉLECTRIQUE ET GAZIÈRE (M41).....	102
3. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE TRANSPORT DE PERSONNES (M43).....	105
4. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE DISTRIBUTION D'EAU ET D'ASSAINISSEMENT (M49).....	106
TITRE 3 LE CADRE BUDGÉTAIRE.....	111
CHAPITRE 1 LE BUDGET.....	112
1. LE RÉGIME BUDGÉTAIRE.....	112
1.1. Généralités.....	112
1.1.1. L'annualité budgétaire.....	112
1.1.1.1. La prévision.....	112
1.1.1.2. L'exécution.....	112
1.1.1.3. La pluriannualité budgétaire : les autorisations de programme, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement.....	113
1.1.2. L'unité budgétaire.....	114
1.1.3. L'universalité budgétaire.....	114
1.2. Élaboration, vote et contrôle du budget.....	114

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

1.2.1. Le débat d'orientation budgétaire.....	114
1.2.2. Présentation et vote du budget.....	115
1.2.2.1. Présentation et modalités de vote.....	115
1.2.2.2. Transmission et publication.....	115
1.2.3. Le contrôle budgétaire.....	116
1.2.4. Les règles d'équilibre des SPIC.....	117
1.2.4.1. Le financement par le budget principal.....	117
1.2.4.2. Le reversement de l'excédent au budget principal.....	117
2. LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES.....	118
2.1. La définition des chapitres et articles.....	119
2.1.1. La définition du chapitre.....	119
2.1.1.1. Les chapitres de la section d'exploitation.....	119
2.1.1.2. Les chapitres de la section d'investissement.....	120
2.1.2. La définition de l'article.....	120
2.2. Les chapitres de dépenses « opération d'équipement » de la section d'investissement	120
2.2.1. Présentation de la notion d'opération d'équipement.....	120
2.2.2. La définition budgétaire de l'opération d'équipement.....	120
2.2.3. Exemple.....	121
2.3. Les chapitres globalisés.....	121
2.3.1. Le chapitre 040 « Opérations d'ordre de transfert entre sections ».....	122
2.3.2. Le chapitre 041 « Opérations patrimoniales ».....	122
2.3.3. Le chapitre 042 « Opérations d'ordre de transfert entre sections ».....	122
2.3.4. Le chapitre 043 « Opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'exploitation »	122
2.4. Le traitement des chapitres budgétaires particuliers.....	123
2.4.1. Les opérations pour le compte de tiers.....	123
2.4.2. Les chapitres codifiés 02.....	123
2.5. Les lignes budgétaires codifiées 00.....	123
3. LA NOTION D'AUTOFINANCEMENT.....	124
4. LES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES.....	125
4.1. Le budget primitif.....	125
4.1.1. La première partie du budget : les informations générales.....	125
4.1.2. La deuxième partie du budget : la présentation générale du budget.....	125
4.1.3. La troisième partie du budget : le vote du budget (détail par articles).....	126
4.1.3.1. La section d'exploitation.....	127
4.1.3.2. La section d'investissement.....	127
4.1.4. La quatrième partie du budget : les annexes.....	128
4.2. Les décisions modificatives.....	130
4.3. Le budget supplémentaire.....	130
CHAPITRE 2 L'EXÉCUTION DES RECETTES.....	131
1. PRINCIPES.....	131
2. TITRES DE RECETTES.....	132
2.1. Délais d'émission et de recouvrement des titres de recettes.....	132
2.1.1. Prescription d'assiette.....	132
2.1.2. Prescription relative au recouvrement.....	132
2.2. Contenu des titres de recettes exécutoires.....	132
2.3. Présentation formelle des titres de recettes.....	133

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

2.3.1. Titres individuels.....	133
2.3.2. Titres collectifs.....	133
2.3.3. Cas particulier du recouvrement de la redevance d'assainissement par un service d'eau (M49).....	134
3. TRANSMISSION DES TITRES DE RECETTES AU COMPTABLE.....	134
3.1. Dispositions générales.....	134
3.2. Émission d'office par le représentant de l'État.....	135
3.3. Dispositions relatives aux procédures informatisées.....	135
4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES.....	135
4.1. Recettes perçues par le comptable.....	136
4.2. Recettes perçues par les régisseurs.....	136
5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES.....	136
5.1. Rectifications en cas de décompte insuffisant.....	136
5.2. Réductions ou annulations de recettes.....	136
5.2.1. Principe.....	136
5.2.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours.....	137
5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos.....	137
5.2.4. Le cas particulier de la contre-passation.....	137
6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS.....	138
6.1. Prise en charge des titres de recettes.....	138
6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement.....	138
6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent.....	138
6.2. Recouvrement des titres de recettes.....	138
6.3. Créances irrécouvrables.....	138
6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'entité.....	139
6.3.2. Lors du jugement des comptes.....	139
CHAPITRE 3 L'EXÉCUTION DES DÉPENSES.....	141
1. PRINCIPES.....	141
2. MANDATS DE PAIEMENT.....	142
2.1. Règles de prescription et de déchéance.....	142
2.2. Forme et contenu.....	142
2.3. Présentation formelle des mandats et modalités pratiques d'émission.....	143
2.3.1. Désignation du créancier.....	143
2.3.2. Somme brute et somme nette à payer.....	143
2.3.3. Dates.....	144
2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense.....	144
2.3.5. Pièces justificatives de la dépense.....	144
2.3.6. Imputation.....	145
2.4. Procédures facultatives de mandatements collectifs.....	145
2.5. Modalités de rectification des erreurs matérielles de calcul sur les pièces justificatives produites par les créanciers.....	145
2.6. Perte, destruction ou vol de documents justifiant la dépense.....	146
3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE.....	146
3.1. Dispositions générales.....	146
3.2. Mandatement d'office.....	147
3.3. Dispositions relatives aux procédures informatisées.....	147

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT.....	147
4.1. Dépenses payées sans mandatement préalable.....	147
4.2. Règlements effectués par les régisseurs d’avances.....	148
5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES.....	148
5.1. Principes.....	148
5.1.1. Réductions ou annulations concernant l’exercice en cours.....	148
5.1.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos.....	149
5.1.3. Le cas particulier de la contre-passation.....	149
6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS.....	149
6.1. Généralités.....	149
6.2. Sanctions des contrôles effectués par le comptable.....	149
6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement.....	149
6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées.....	150
6.2.2.1. Suspension de paiement.....	150
6.2.2.2. Suspension du paiement pour insuffisance de trésorerie.....	150
6.2.2.3. Réquisition de l’ordonnateur.....	150
7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES.....	150
7.1. Principes.....	150
7.2. Modalités des règlements par virement.....	151
CHAPITRE 4 OPÉRATIONS DE FIN D’EXERCICE.....	152
1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS.....	152
1.1. Le rattachement des charges et produits à l’exercice.....	152
1.1.1. Principes.....	152
1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	152
1.1.2.1. Le rattachement des charges à l’exercice.....	152
1.1.2.2. La contre-passation au cours de l’exercice suivant.....	152
1.1.3. Charges à payer.....	153
1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus).....	153
1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer.....	154
1.1.4. Produits à recevoir.....	155
1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus).....	155
1.1.4.2. Intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir.....	155
1.2. Charges et produits constatés d’avance.....	156
1.2.1. Charges constatées d’avance.....	156
1.2.2. Produits constatés d’avance.....	156
1.3. Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices.....	156
2. LE SUIVI DES IMMOBILISATIONS.....	157
3. LA COMPTABILITÉ DES STOCKS.....	157
3.1. La comptabilité matières des stocks.....	158
3.1.1. Documents à tenir.....	158
3.1.2. Gestion des magasins.....	158
3.1.3. Tenue de la comptabilité matières.....	159
3.2. Inventaire de fin d’année et balance générale des stocks.....	159
3.3. Traitement budgétaire et comptable des stocks.....	160
3.3.1. Stocks destinés à la consommation.....	160
3.3.2. Stocks destinés à la vente.....	160
4. LES PRESTATIONS DU BUDGET GÉNÉRAL FACTURÉES AU BUDGET ANNEXE	160

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

CHAPITRE 5 LA DÉTERMINATION ET L’AFFECTATION DU RÉSULTAT.....	162
1. LE RÉSULTAT (SECTION D’EXPLOITATION).....	162
2. LE SOLDE D’EXÉCUTION (SECTION D’INVESTISSEMENT).....	163
3. LES RESTES À RÉALISER.....	163
4. L’AFFECTATION DU RÉSULTAT.....	163
5. EXEMPLES.....	165
6. LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS.....	167
CHAPITRE 6 LA COMPTABILITÉ DE L’ORDONNATEUR.....	169
1. PRINCIPES.....	169
2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES.....	169
2.1. Présentation générale.....	169
2.2. Les notions relatives à l’engagement.....	170
2.2.1. Engagement juridique et comptable.....	170
2.2.2. Engagements ponctuels et provisionnels.....	170
2.2.3. Engagement anticipé.....	170
2.2.4. Engagement spécifique et engagement global.....	170
2.2.5. Les engagements et mandatements dans le cadre de la procédure des AP/CP....	171
2.3. Tenue de la comptabilité des dépenses engagées.....	171
2.3.1. Niveau de constatation et de suivi de l’engagement.....	171
2.3.2.1. Inscription des crédits d’engagement.....	171
2.3.2.2. Engagement.....	172
2.3.2.3. Constatation du service fait.....	172
2.3.2.4. Mandatements.....	172
2.3.2.5. Arrêt des inscriptions.....	173
2.3.2.6. Rattachement des charges.....	173
2.3.2.7. Établissement de l’état des restes à réaliser.....	173
2.3.2.8. Production de l’état des dépenses engagées non mandatées en cours d’exercice.....	173
3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES.....	173
3.1. Comptabilisation des mandats.....	173
3.2. Comptabilisation des titres de recettes.....	174
4. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D’EXERCICE.....	174
4.1. État des travaux d’investissement effectués en régie.....	174
4.2. États des produits rattachés et des charges rattachés.....	174
4.2.1. État des charges rattachées.....	175
4.2.2. État des produits rattachés.....	175
4.3. L’état des restes à réaliser.....	175
5. LE COMPTE ADMINISTRATIF.....	176
6. LE COMPTE FINANCIER.....	176
CHAPITRE 7 LA COMPTABILITÉ DU COMPTABLE.....	178
1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	178
2. LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE.....	179
2.1. L’état de consommation et de réalisation des crédits.....	179
2.2. Les fiches budgétaires.....	179
2.3. Transmission à l’ordonnateur des documents relatifs à l’exécution budgétaire.....	180
3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE.....	180
3.1. Principes.....	180

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

3.2. Organisation de la comptabilité.....	181
3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables.....	181
3.2.2. Description des supports comptables.....	181
3.2.2.1. Registres comptables de première écriture.....	181
3.2.2.2. Livres auxiliaires divers.....	182
3.2.2.3. Balance des comptes.....	182
3.2.2.4. Situations périodiques.....	183
4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS.....	183
4.1. Opérations budgétaires.....	183
4.1.1. Prise en charge des titres de recettes.....	183
4.1.1.1. Rattachement des frais de poursuites.....	184
4.1.1.2. Émission d’office par le représentant de l’État.....	184
4.1.2. Prise en charge des mandats.....	184
4.1.3. Refus de prise en charge.....	184
4.1.4. Réquisition de paiement.....	185
4.2. Opérations de trésorerie.....	185
4.2.1. Encaissements.....	185
4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes.....	185
4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes.....	185
4.2.2. Paiements.....	185
4.2.2.1. Paiements après mandatement.....	186
4.2.2.2. Paiements avant mandatement.....	186
4.3. Opérations particulières.....	187
4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes.....	187
4.3.1.1. Titres de l’exercice en cours.....	187
4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs.....	187
4.3.1.3. Admissions en non-valeur.....	187
4.3.2. Réductions et annulations de mandats.....	188
4.3.2.1. Mandats de l’exercice en cours.....	188
4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l’exercice.....	188
4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale.....	188
4.4. Rectification d’écritures.....	188
5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES.....	189
5.1. Définition.....	189
5.2. Principes de comptabilité.....	189
5.3. Documents à établir en fin d’exercice.....	189
6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES.....	190
6.2. Opérations d’ordre.....	190
6.2.1. Opérations d’ordre budgétaires.....	190
6.2.2. Opérations d’ordre non budgétaires.....	191
6.3. Rattachement des charges et des produits à l’exercice.....	191
7. COMPTE DE GESTION (OU COMPTE FINANCIER).....	191
7.1. Dispositions générales.....	192
7.1.1. Présentation du compte de gestion.....	192
7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion.....	192
7.1.3. Rôle du comptable supérieur.....	193
7.2. Contexture du compte de gestion.....	193
7.2.1. Situation patrimoniale (États I du CDG).....	193

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M4 – EXERCICE 2024

SOMMAIRE

7.2.1.1. Bilan (États I-1 et I-2 du CDG).....	193
7.2.1.2. Compte de résultat (États I-3 et I-4 du CDG).....	193
7.2.1.3. Annexe des opérations pour compte de tiers (État I-5 du CDG).....	194
7.2.2. Exécution budgétaire (États II du CDG).....	194
7.2.2.1. États relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes.....	194
7.2.2.2. État de consommation des crédits (États II-3 du CDG).....	195
7.2.2.3. État des réalisations des opérations (États II-4 du CDG).....	196
7.2.2.4. Comptabilité des deniers et valeurs (États III du CDG).....	196
7.3.1. Dispositions particulières à certaines pièces générales.....	197
7.3.1.1. États des restes à recouvrer et à payer.....	197
7.3.1.2. États de développement des soldes.....	198
7.3.1.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations.....	198
7.3.2. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice.....	198
7.4. Dispositions à prendre lors de la reprise des écritures.....	199

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

TITRE 1

PRÉSENTATION GÉNÉRALE

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

Conformément aux articles R.2221-36 et R.2221-78 du Code général des collectivités territoriales (CGCT), la présente instruction a pour objet de fixer le cadre de l'organisation budgétaire et comptable des régies, dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière ou de la seule autonomie financière, chargées de l'exploitation d'un service public à caractère industriel et commercial (SPIC).

Les régies simples ou directes (budgets annexes) prévues à l'article L.2221-8 et gérant un SPIC appliquent également la présente instruction.

Cette instruction est applicable aux budgets élaborés à compter du 1^{er} janvier 2008. Par conséquent, le compte administratif (ou compte financier) afférent à l'exercice 2007 mais adopté en 2008 demeure soumis aux anciennes dispositions.

1. LE CADRE JURIDIQUE DES RÉGIES

L'article L.1412-1 du CGCT autorise l'ensemble des collectivités territoriales, leurs établissements publics, les établissements publics de coopération intercommunale ou les syndicats mixtes à exploiter directement un service public industriel et commercial relevant de leur compétence sous forme de régie, soumise aux dispositions du chapitre I^{er} du titre II du Livre II de la deuxième partie du code (articles L.2221 et suivants).

2. LES RÈGLES BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES DES RÉGIES

L'article L.2221-5 du CGCT dispose que l'ensemble des règles budgétaires et comptables des communes sont applicables aux régies SPIC sous réserve de dispositions spécifiques prévues par décrets en Conseil d'État mentionnés aux articles L.2221-10 et L.2221-14 (cf. articles R.2221 et suivants).

Réglementairement, un budget principal SPIC n'a pas vocation à disposer de budgets annexes de type administratif. Dès lors qu'une entité assure, *a minima*, la gestion d'un service public administratif (SPA) et d'un SPIC, son budget principal doit être érigé en SPA et les budgets SPIC doivent constituer des budgets annexes.

La présente instruction fixe la liste des chapitres budgétaires et publie en annexe les plans de comptes applicables aux différents services publics locaux à caractère industriel et commercial :

- M41 pour les services publics de distribution d'énergie électrique et gazière ;
- M43 pour les services publics locaux de transport de personnes ;
- M49 développée pour les services publics d'assainissement et de distribution d'eau potable ;
- M49 abrégée pour les services publics d'assainissement et de distribution d'eau potable, que les communes ou les groupements de moins 10 000 habitants et les services affermés peuvent appliquer ;
- M4 pour tous les autres services publics locaux à caractère industriel ou commercial.

Par ailleurs, les articles R.2221-38 et R.2221-72 prévoient que l'équilibre financier de la régie est assuré dans les conditions prévues par les articles L.2224-1, L.2224-2 et L.2224-4 du CGCT (cf. titre 3, chapitre 1, paragraphe 1.2.4.2. « La procédure en cas d'absence d'équilibre réel »).

Enfin, il est rappelé que certaines régies sont soumises à un statut juridique particulier défini par des textes spécifiques (cf. article R.2224-33 alinéa 1 du CGCT).

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

3. MODALITÉS DE GESTION DES SPIC

Il convient de distinguer les services exploités en gestion directe, d'une part, et ceux qui font l'objet d'une gestion déléguée ou indirecte d'autre part.

3.1. LES SERVICES EXPLOITÉS EN GESTION DIRECTE

Leurs opérations sont retracées dans une comptabilité plus ou moins individualisée selon le degré d'autonomie octroyée au service.

3.1.1. Service exploité en régie simple ou directe par la collectivité locale

Celle-ci prend en charge l'ensemble de l'investissement et de l'exploitation liés à l'exécution du service.

- s'il s'agit d'une commune, ou d'un groupement de collectivités, les opérations font l'objet d'un budget annexe ;
- s'il s'agit d'un groupement de collectivités à vocation unique, les opérations sont retracées au sein du budget unique du groupement.

3.1.2. Régie dotée de l'autonomie financière

Les opérations de recettes et de dépenses font l'objet d'un budget propre, qu'il s'agisse d'une régie dépendant d'une commune, ou d'un groupement à vocation unique ou multiple.

3.1.3. Régie dotée de la personnalité morale

Les opérations sont retracées au sein d'un budget propre comme dans le cas de figure précédent.

3.2. SERVICES EN GESTION DÉLÉGUÉE OU INDIRECTE

3.2.1. La concession

Il s'agit d'un contrat par lequel la collectivité charge une entreprise de réaliser à ses frais les investissements nécessaires à la création du service (réseau et installations) et de faire fonctionner celui-ci à ses risques et périls, l'entreprise se rémunérant au moyen d'une redevance ou d'un prix payé par les usagers. Il est possible pour la collectivité concédante de percevoir de la part du concessionnaire des frais de contrôle. Ces flux financiers correspondent aux frais de contrôle de la concession afin de s'assurer de la correcte mise en œuvre du contrat. Ils ne sont pas liés aux recettes encaissées par le concessionnaire.

Pour les services concédés, il n'y a pas lieu d'individualiser budgétairement les opérations qui ne retracent que les relations comptables avec le concessionnaire.

3.2.2. L'affermage

Dans l'affermage, les ouvrages nécessaires à l'exploitation du service ne sont pas construits par l'exploitant (le fermier), mais confiés par la collectivité qui, en règle générale, en a assuré le financement. Le fermier ne se voit donc confier que la seule exploitation du service.

Les risques de l'exploitation doivent normalement être supportés par l'exploitant mais si la collectivité impose des sujétions de service public, cette dernière peut verser au délégataire une compensation pour les contraintes qu'elle impose.

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

Pour les services affermés, les opérations de recettes et de dépenses sont décrites par le fermier dans des comptabilités annexes à sa propre comptabilité. Les opérations de recettes et de dépenses effectuées par la collectivité doivent être décrites dans un budget annexe, afin de permettre d'établir l'équilibre financier du service ou, s'il s'agit d'un groupement à vocation unique, dans le budget propre au groupement. Le budget annexe retrace donc les opérations patrimoniales, ainsi que les opérations financières effectuées avec le fermier.

3.2.3. La régie intéressée

C'est une forme d'exploitation par laquelle un professionnel est contractuellement chargé de faire fonctionner un service public.

Le régisseur intéressé est rémunéré par la collectivité au moyen d'une rétribution qui comprend un intéressement au résultat de l'exploitation.

Cependant, la collectivité assume le risque principal du déficit et finance l'établissement du service. Elle demeure chargée de la direction du service mais peut conférer une certaine autonomie de gestion au régisseur.

3.2.4. La gérance

Fondé sur les mêmes bases que le contrat de régie intéressée, le contrat de gérance s'en distingue par le fait que la collectivité verse au gérant une rémunération forfaitaire et décide seule de la fixation des tarifs. Le gérant n'assume par conséquent aucun risque dans l'exploitation du service.

Dans ces services gérés en régie intéressée ou sous forme de gérance la totalité des opérations de recettes ou de dépenses est retracée dans le budget annexe de la collectivité ou dans le budget du groupement à vocation unique.

Mode de gestion		Suivi budgétaire
Gestion directe	Régie dotée de la seule autonomie financière	Budget annexe
	Régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière	Budget propre de l'établissement public
Gestion déléguée	Concession	Pas d'individualisation budgétaire obligatoire (suivi au budget principal de la collectivité)
	Affermage	Budget annexe ou budget propre (en cas de groupement à vocation unique)
	Régie intéressée	
	Gérance	

Tableau récapitulatif du suivi budgétaire des SPIC en fonction de leur mode de gestion

3.3. SERVICES EXPLOITÉS SUIVANT DIVERS MODES DE GESTION

Les SPIC doivent faire l'objet d'un budget annexe unique par service, y compris en présence de plusieurs modes de gestion. L'architecture budgétaire à retenir en présence de plusieurs modes de gestion pour les activités SPIC nécessite de ne conserver qu'un seul budget par activité.

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

Ce budget unique doit pouvoir retracer avec précision dans un suivi analytique les opérations de chaque mode de gestion de ce service pour se conformer aux différentes obligations afférentes aux SPIC, notamment celle tirée de la jurisprudence du Conseil d'État, *Société stéphanoise des eaux* du 30 septembre 1996, selon laquelle la redevance de l'utilisateur doit trouver sa contrepartie directe dans le service rendu.

Si parmi les différents modes de gestion en présence l'un correspond à un mode de gestion directe, le budget annexe retraçant l'ensemble des modes de gestion doit être doté de l'autonomie financière et sera typé « budget rattaché » dans HÉLIOS.

L'absence d'autonomie financière et la présence d'un compte de liaison 451 entre le budget annexe et le budget principal n'est possible qu'en cas de regroupement de modes de gestion déléguée. Ce budget sera typé « budget annexe » dans HÉLIOS.

Les services concédés n'étant pas soumis à une obligation d'individualisation budgétaire, ils peuvent être retracés au sein du budget principal de la collectivité.

4. RÈGLES PROPRES AUX SERVICES D'EAU ET D'ASSAINISSEMENT

Le service de distribution d'eau et le service d'assainissement constituent deux activités distinctes qui sont retracées chacune dans un budget tenu en M49.

Sont exclus en conséquence les services ne réalisant pas de distribution d'eau (tels que les syndicats dits « de péréquation »), qui, effectuant alors des opérations de caractère administratif, appliquent l'instruction M14.

Par ailleurs, des règles budgétaires spécifiques existent en fonction de l'importance de la population (- 3 000 habitants ou - 500 habitants) ou du caractère non collectif de l'assainissement.

4.1. LES RÈGLES SPÉCIFIQUES POUR LES COMMUNES OU GROUPEMENTS DE MOINS DE 3 000 HABITANTS

4.1.1. Les subventions versées au service par la commune ou le groupement

Les dispositions de l'article L.2224-2 du CGCT autorisent les communes de moins de 3 000 habitants et les groupements composés de communes dont la population ne dépasse pas 3 000 habitants à prendre en charge les dépenses de leurs services d'eau et d'assainissement.

Les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, sans condition de population, sont également autorisés à prendre en charge dans leur budget propre les dépenses réalisées au titre de leurs services d'eau et d'assainissement :

- lorsque le fonctionnement du service public exige la réalisation d'investissements qui, en raison de leur importance, ne peuvent être financés sans augmentation excessive des tarifs ;
- pendant la période d'harmonisation des tarifications de l'eau et de l'assainissement après la prise de compétence par l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Cette disposition lève pour ces seules collectivités l'interdiction de prendre en charge, dans leur budget propre, les dépenses de leurs services d'eau et d'assainissement prévue par les articles L.2224-1 et L.2224-2 alinéa 1^{er} du CGCT (cf. titre 3, chapitre 1, paragraphe 1.2.4. « Les règles d'équilibre des SPIC ») et emporte des conséquences budgétaires et comptables.

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

L'autorisation accordée ne limite pas la nature des dépenses qui peuvent faire l'objet d'une prise en charge. Il en résulte que les dépenses d'exploitation, comme les dépenses d'investissement, entrent dans le champ d'application de la loi, et que l'interdiction posée à l'avant-dernier alinéa de l'article L.2224-2 du CGCT de compensation pure et simple d'un déficit d'exploitation ne s'applique pas aux services d'eau et d'assainissement des communes de moins de 3 000 habitants et aux groupements composés de communes dont la population ne dépasse pas 3 000 habitants. De même, la production d'une délibération ou de justifications n'est pas obligatoire.

La subvention versée au service par la commune de rattachement peut donc s'inscrire, pour ces seules collectivités, au crédit du compte 74 « subventions d'exploitation » lorsqu'elles se rapportent aux dépenses d'exploitation. Les subventions destinées à financer les dépenses d'investissement s'imputent au compte 13.

Ces dispositions s'appliquent quel que soit le mode de gestion (régie, affermage ou concession).

La possibilité de prise en charge ouverte par la loi s'appliquant sans restriction, le coût des services d'eau et d'assainissement des communes de moins de 3 000 habitants et aux groupements composés de communes dont la population ne dépasse pas 3 000 habitants peut valablement être répercuté sur la fiscalité directe locale.

4.1.2. Possibilité de budget unique Eau et Assainissement pour les communes ou établissements publics de coopération intercommunale dont toutes les communes ont moins de 3 000 habitants

Conformément à l'article L.2224-6 du CGCT, les communes de moins de 3 000 habitants et les établissements publics de coopération intercommunale dont toutes les communes membres ont moins de 3 000 habitants peuvent établir un budget unique des services de distribution d'eau potable et d'assainissement si les deux conditions suivantes sont remplies :

- les deux services sont gérés selon un mode de gestion identique : gestion directe ou gestion déléguée ;
- ils sont soumis aux mêmes règles de TVA dans les conditions prévues aux articles 256B et 260A du CGI : assujettissement ou non assujettissement pour les deux services.

Le budget et les factures émises doivent faire apparaître la répartition entre les opérations relatives à la distribution d'eau potable et celles relatives à l'assainissement (cf. titre 3, chapitre 1, paragraphe 4.1.3. « La troisième partie du budget : les annexes »).

4.2. LES RÈGLES SPÉCIFIQUES POUR LES COMMUNES DE MOINS DE 500 HABITANTS

L'établissement d'un budget annexe, pour les services de distribution d'eau potable et d'assainissement gérés sous la forme d'une régie simple ou directe, est facultatif pour les communes de moins de 500 habitants, dès lors qu'elles produisent, en annexe au budget et au compte administratif, un état sommaire présentant, article par article, les montants de dépenses et de recettes affectées à ces services (article L.2221-11 du CGCT).

Cette faculté a pour conséquence l'application de la nomenclature M14 à ces services mais elle ne dispense pas de l'application des règles budgétaires et comptable propres aux SPIC (amortissement, provisionnement, rattachement des charges et des produits à l'exercice...).

4.3. LES RÈGLES SPÉCIFIQUES DE L'ACTIVITÉ DU SERVICE PUBLIC DE L'ASSAINISSEMENT NON COLLECTIF

Les dispositions de l'article L.2224-2 du CGCT autorisent les communes et les groupements de collectivités territoriales, quelle que soit leur population, à prendre en charge les dépenses de leur service d'assainissement non collectif lors de sa création et pour une durée limitée au maximum aux cinq premiers exercices.

TITRE 1 : PRÉSENTATION GÉNÉRALE**5. RÈGLES PROPRES AUX SERVICES DE PRODUCTION D'ÉNERGIE PHOTOVOLTAÏQUE**

La production et la distribution d'énergie constituent des activités qui, par leur nature et les moyens mis en œuvre, se situent en concurrence directe avec les entreprises commerciales. À cet égard, la doctrine et la jurisprudence considèrent qu'elles demeurent à part entière des activités constitutives d'un service public industriel et commercial. La production d'électricité de source solaire présente un caractère industriel et commercial dès lors que la collectivité productrice conclut un contrat d'obligation d'achat qui génère des recettes d'exploitation par le prix de vente de l'électricité revendue.

Par dérogation à l'article L.1412-1 du CGCT, l'article 88 de la loi n°2023-175 du 10 mars 2023 a rendu facultative la constitution d'une régie et d'un budget annexe pour suivre l'activité de production d'énergie photovoltaïque sous réserve de la satisfaction de deux critères cumulatifs :

- d'une part, que les critères relatifs à une opération d'autoconsommation définis par arrêté soient remplis ;
- d'autre part, que la production d'électricité photovoltaïque injectée sur le réseau public de distribution dans le cadre d'une opération d'autoconsommation n'excède pas un certain seuil de puissance défini par arrêté.

Si l'entité n'est plus tenue de constituer un budget annexe pour suivre l'activité de production d'électricité photovoltaïque et qu'il lui est possible de suivre cette activité au sein de son budget principal, elle doit néanmoins pouvoir retracer avec précision dans un suivi analytique les opérations relatives à cette activité pour se conformer aux obligations afférentes aux SPIC, notamment celle selon laquelle la redevance de l'utilisateur doit trouver sa contrepartie directe dans le service rendu. De même, le nouveau cadre dérogatoire ne modifie pas le régime fiscal de cette activité qui demeure assujettie à la TVA (2° de l'article 256 B du CGI).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

TITRE 2

LE CADRE COMPTABLE

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE**CHAPITRE 1****LE PLAN DE COMPTES ET LES RÈGLES D'ÉVALUATION****1. LA CLASSIFICATION DES COMPTES**

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

1.1. CODIFICATION

Le numéro de 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.

1.1.1. Répartition des opérations dans les classes de comptes

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

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

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

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

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

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

1.1.2. Structure décimale des comptes

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

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

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE**1.1.2.1. Signification des terminaisons 1 à 8 :**

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

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

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

Exemples :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1.2.2. Signification de la terminaison 9 :

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

1.2. CRITÈRES DE CLASSEMENT

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

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

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

2. LES DÉFINITIONS ET RÈGLES RELATIVES AUX MÉTHODES D'ÉVALUATION

2.1. LA DÉFINITION DES CHARGES ET DES PRODUITS

2.1.1. Les charges

Les charges comprennent :

- ☞ *les sommes ou valeurs versées ou à verser :*
 - en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par le service ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
 - en exécution d'une obligation légale ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie.
- ☞ *les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions ;*
- ☞ *la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.*

2.1.2. Les produits

Les produits comprennent :

- ☞ *les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :*
 - en contrepartie de la fourniture par le service de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- ☞ *la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;*
- ☞ *la production immobilisée ;*
- ☞ *les reprises sur amortissements et provisions ;*
- ☞ *les transferts de charges ;*
- ☞ *le prix de cession des éléments d'actifs cédés.*

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

2.1.3. Le résultat de l'exercice

Le résultat de l'exercice est égal à la différence entre les produits et les charges.

Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas fait l'objet d'un enregistrement comptable ;
- les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements, dépréciations et provisions nécessaires.

Les dépréciations et les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

2.2. LES RÈGLES DE DÉFINITION, DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION DES ACTIFS

2.2.1. La définition des actifs

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Cette définition s'applique aux éléments suivants :

- les immobilisations corporelles, qui sont des actifs physiques dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours ;
- les immobilisations incorporelles, qui sont des actifs non monétaires sans substance physique destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité ;
- les immobilisations financières, y compris les créances immobilisées ;
- les stocks, qui sont des actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destinés à être consommés dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;
- les créances de l'actif circulant, y compris les produits à recevoir ;
- les charges constatées d'avance, qui sont des actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

2.2.2. Les critères généraux de comptabilisation des actifs

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

2.2.3. La ventilation par composants de certaines immobilisations corporelles

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chaque élément est retenu.

2.2.3.1. Les composants dits de « première catégorie »

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Ces éléments, également qualifiés de composants de première catégorie, font obligatoirement l'objet d'une comptabilisation séparée.

2.2.3.2. Les composants dits de « deuxième catégorie »

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 comptabilisés dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée.

Sont visées les dépenses d'entretien 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.

2.2.4. L'évaluation des actifs

2.2.4.1. L'évaluation des actifs à la date d'entrée

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks doivent être évalués initialement à leur coût.

La valeur des actifs à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit ou par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.

Ces différents coûts sont déterminés selon les règles fixées par le plan comptable général.

2.2.4.2. Les coûts ultérieurs : les dépenses de remplacement des composants

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

2.2.4.3. L'évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

La détermination de la valeur comptable des actifs postérieurement à leur date d'entrée dans le patrimoine résulte de l'application des règles relatives aux amortissements et dépréciations.

Ces règles sont présentées dans les commentaires des comptes 28 (amortissements des immobilisations), 29 (dépréciations des immobilisations), 39 (dépréciations des stocks), 49 (dépréciations des comptes de tiers) et 59 (dépréciations des comptes financiers).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

2.3. LES RÈGLES DE DÉFINITION, DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION DES PASSIFS

2.3.1. La définition et les différentes catégories de passifs

2.3.1.1. La définition des passifs

Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.

Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

2.3.1.2. Les différentes catégories de passifs : les dettes et les provisions

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

2.3.1.3. Les passifs éventuels

Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

2.3.2. Les critères de comptabilisation des passifs

2.3.2.1. Les principes de première comptabilisation des passifs

Un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

À la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et 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 au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture.

Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe du compte administratif.

2.3.2.2. Les applications

Une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Une provision est comptabilisée, si elle satisfait aux conditions ci-dessus mentionnées, pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise.

2.3.2.3. Les principes de comptabilisation ultérieure

Les provisions sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

2.3.3. L'évaluation des passifs

Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

- lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble comme un tout ;
- en cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable.

Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être prises en compte dans l'estimation de la provision lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront.

Un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant d'une provision. Il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif.

Les provisions sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

2.4. L'ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS DONT LA VALEUR DÉPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Lorsque l'évaluation des éléments d'actif ou de passif dépend des cours de change, les cours de change à utiliser sont pour les devises cotées les cours indicatifs de la Banque de France publiés au Journal officiel, et pour les autres devises les cours moyens mensuels établis par la Banque de France.

Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles exprimé en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les provisions pour dépréciation sont calculés sur cette valeur.

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques, sous réserve des dispositions particulières ci-après.

Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Il en est ainsi dans les cas suivants :

- lorsque l'opération traitée en devises est assortie par le service d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert ;
- lorsqu'un emprunt en devises, sur lequel est constatée une perte latente, est affecté à l'acquisition d'immobilisations situées dans le pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt, ou à l'acquisition de titres représentatifs de telles immobilisations, il n'est pas constitué de provision globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté ;
- lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains ;
- lorsque les charges financières liées à un emprunt en devises sont inférieures à ce qu'elles auraient été si l'emprunt avait été contracté en monnaie nationale, le montant de la dotation annuelle au compte de provision peut être limité à la différence entre ces charges calculées et les charges réellement supportées ;
- lorsque les pertes latentes de change sont attachées à une opération affectant plusieurs exercices, le service peut procéder à l'étalement de ces pertes.

3. LES NOMENCLATURES COMPTABLES

La liste des comptes à tenir par l'ordonnateur et le comptable figure :

- en annexe n°1 pour les services publics industriels et commerciaux (M4) ;
- en annexe n°2 pour les services publics de distribution d'énergie électrique et gazière (M41) ;
- en annexe n°3 pour les services publics locaux de transport de personnes (M43) ;
- en annexe n°4 pour les services publics d'assainissement et de distribution d'eau potable (M49 développée) ; toutefois, pour les communes ou groupements de moins de 10 000 habitants, ainsi que pour les services affermés, la liste des comptes peut être celle figurant en annexe n°5.

 *Principe général : la règle du mini-maxi*

La numérotation la plus détaillée inscrite dans les plans de comptes constitue le niveau *minimum et maximum* qui doit être utilisé pour l'exécution du budget.

À titre d'exemple, dans le plan de comptes M4, le compte 215 est subdivisé à 4 chiffres (2151, 2153, 2154, 2155 et 2157). Ces subdivisions sont d'emploi obligatoire. La subdivision à 3 chiffres (215) ne peut être utilisée.

En revanche, il est toujours possible pour l'ordonnateur de subdiviser les comptes au-delà du niveau réglementaire pour ses besoins propres. Toutefois, ces subdivisions plus fines n'apparaîtront pas dans les documents réglementaires (budget, compte administratif et compte de gestion ou compte financier).

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. Cependant, le niveau de détail du compte de gestion ou du compte financier respecte le niveau réglementaire.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE**CHAPITRE 2****LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES**

Les dispositions générales du cadre comptable et la terminologie utilisée sont conformes au plan comptable général auquel on pourra se référer en l'absence de dispositions contraires.

1. COMMENTAIRES COMMUNS AUX COMPTABILITÉS M4**1.1. CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX**

Les comptes de la classe 1 regroupent les capitaux propres (comptes 10 à 14) qui correspondent à la somme algébrique :

- des dotations et fonds d'investissement (compte 102) ;
- des écarts de réévaluation (compte 105) ;
- des réserves (compte 106) ;
- du report à nouveau (compte 11) ;
- du résultat de l'exercice (compte 12) ;
- des subventions d'investissement (compte 13) ;
- des provisions réglementées (compte 14).

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

À la classe 1, figurent également :

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

Compte 10 - Dotations, fonds divers et réserves

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 alors que les subventions destinées à l'acquisition de biens spécifiques ou d'une opération d'ensemble sont imputées aux subdivisions du compte 13 « Subventions d'investissement ».

Compte 1021 - Dotation

Ce compte est principalement mouvementé par le bénéficiaire de la remise d'éléments d'actif et/ou de passif dans le cadre d'opérations de dotation initiale à un service doté de la personnalité morale (établissement public).

Il fonctionne différemment selon qu'il s'agit d'un apport en nature ou en espèces.

☞ *Dans le cadre d'un apport en espèces*

Ce compte est crédité du montant de la dotation initiale en espèces versée lors de la constitution de régies à caractère administratif. Par conséquent, pour les modalités de comptabilisation des dotations initiales en espèces applicables aux régies SPIC, il convient de se référer au commentaire du compte 167.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*☞ Dans le cadre d'un apport en nature (opération d'ordre non budgétaire)*

Ce compte permet au bénéficiaire d'enregistrer l'ensemble des éléments d'actif et de passif remis par l'apporteur. Il est crédité par le débit des comptes d'actif concernés et débité par le crédit des comptes de passif concernés.

Ce compte est également mouvementé pour les opérations de retour de biens mis en affectation, à disposition ou en concession.

Compte 1022 - Fonds d'investissement

Le compte 10222 enregistre le Fonds de Compensation pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (FCTVA).

Il est débité des reversements en cas de trop-perçu.

La reprise sur le FCTVA pour le financement de la dépense afférente aux intérêts des emprunts souscrits par le service dans les conditions fixées par l'article L.1615-5 du CGCT est comptabilisée au débit du compte 102291 « Reprise sur FCTVA » par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Compte 1025 - 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 à employer en achats de valeurs.

Le compte 10251 est crédité par le débit selon le cas d'une subdivision des comptes 211, 26, 27 ou d'un compte de disponibilités.

Le compte 10259 « Reprises sur dons et legs en capital » enregistre, lors de la cession de l'immobilisation, la reprise du don ou du legs au compte de résultat. Le compte 777 est mouvementé en contrepartie du compte 10259.

Les dons et legs en espèces ou en nature affectés à l'acquisition de biens amortissables sont imputés aux subdivisions du compte 131.

Les dons et legs et libéralités reçues sans affectation spéciale s'imputent au compte 7713 « Libéralités reçues ».

Compte 1027 - Mise à disposition (chez le bénéficiaire)

Ce compte n'enregistre jamais d'opérations budgétaires.

Il est mouvementé par le 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.

Les opérations comptables d'ordre non budgétaires sont décrites dans une annexe à la présente instruction.

Compte 105 - Écarts de réévaluation

L'écart de réévaluation est la contrepartie au bilan de corrections en hausse de la valeur comptable antérieure d'éléments d'actifs.

Le compte 105 enregistre les écarts qui ont été constatés à l'occasion des opérations de réévaluation légale visées ci-après. Il est subdivisé en tant que de besoin en fonction des particularités attachées à chaque opération de réévaluation, le contenu et les modalités d'utilisation du compte 105 étant définis par le Conseil national de la comptabilité compte tenu de la législation existante.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 1051 « Réserve spéciale de réévaluation » a été crédité lors de la réévaluation légale des bilans du 28 décembre 1959 par le débit des comptes de la classe 2 de la plus-value résultant de la réévaluation des immobilisations.

Il est débité lors de la sortie des biens réévalués de l'actif, par une reprise du montant de la réserve correspondant à chaque bien cédé ou détruit au compte 778 « Autres produits exceptionnels ».

Le compte 1052 « Écart de réévaluation libre » est crédité du montant de la réévaluation des seules immobilisations corporelles et financières par le crédit du compte d'immobilisations concerné.

Le compte 1053 « Réserve de réévaluation » a été crédité conformément aux dispositions de l'article 61 de la loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 de la plus-value de réévaluation des immobilisations non amortissables.

Il est débité lors de la sortie des biens réévalués de l'actif, par une reprise du montant de la réserve correspondant à chaque bien cédé ou détruit au compte 778 « Autres produits exceptionnels ».

Compte 106 - Réserves

Les réserves à inscrire au compte 106 sont constituées par la part des résultats excédentaires de la section d'exploitation affectée au financement des dépenses d'investissement. Ce compte est crédité, par le débit du compte 110 « Report à nouveau », lors de l'affectation du résultat bénéficiaire, des montants destinés :

- aux réserves réglementées (plus-values nettes sur cessions d'éléments d'actif) : compte 1064 ;
- aux autres réserves : compte 1068.

Compte 11 - Report à nouveau

En bilan d'ouverture, ce compte retrace les excédents ou les déficits reportés de la section d'exploitation.

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

En cours d'année, le compte 11 est mouvementé pour incorporer le résultat d'exploitation 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 106).

Les subdivisions du compte 11 sont des comptes *non budgétaires*. Les comptes 1064 et 1068 sont, en revanche, *budgétaires* et donnent lieu, lors de l'affectation du résultat, à l'émission d'un titre de recettes.

Compte 12 - Résultat de l'exercice

Le résultat est calculé par différence entre les produits et les charges d'exploitation 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 d'exploitation sont supérieurs aux charges d'exploitation. Dans ce cas, le solde du compte 12 est créditeur.

Le résultat, *calculé extra-comptablement en fin d'exercice*, est repris par le comptable en balance d'entrée de la gestion suivante au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

Le compte 12 est ensuite soldé par intégration au compte 11 « Report à nouveau ».

☞ *Reprise du résultat excédentaire (solde du compte 12 créditeur) en section d'exploitation*

Le compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent) » 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) et, le cas échéant, le crédit du compte 110 pour le reliquat.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

☞ *Reprise du résultat déficitaire (solde du compte 12 débiteur) en section d'exploitation*

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) et, le cas échéant, le débit du compte 119 pour le reliquat.

Le compte 12 est un compte *non budgétaire*.

Compte 13 - Subventions d'investissement

Le compte 13 est destiné à la fois à faire apparaître au bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet, et à permettre au service subventionné d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions.

Les subventions d'investissement sont les subventions reçues en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées ou de financer des activités à long terme, qu'elles revêtent la forme d'une subvention globale ou spécifique, en espèces ou en nature.

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

Dans le premier cas, le compte 13 est crédité :

- par le débit du compte 441 « Subventions à recevoir » lorsque le titre de recettes appuyé de la décision d'octroi a été émis préalablement à l'encaissement ;
- par le débit du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres », 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 reçue gratuitement ou pour un euro symbolique. Cette valeur, déterminée en fonction de la valeur vénale des biens, et éventuellement avec l'aide du service des domaines, figure dans l'acte de cession.

Les subventions d'investissement comprennent :

- les subventions d'équipement qui financent soit un équipement déterminé, soit un ensemble d'équipements. Elles s'imputent au compte 131 ;
- les fonds affectés par la loi à des opérations d'équipement et comptabilisés au compte 133.

Le compte 1391 est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice » selon les modalités suivantes :

- la reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention ;
- la reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

Lorsque la subvention est totalement reprise, le comptable solde son montant en débitant le compte 131 ou 133 par le crédit de la subdivision intéressée du compte 139.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 14 - Provisions réglementées*

Les provisions réglementées sont des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires.

Le montant de la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistré au débit de la subdivision correspondante du compte 68 par le crédit du compte 14.

Les subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions » enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit du compte 14.

Les opérations relatives aux provisions réglementées ont la nature d'opérations d'ordre budgétaire.

Compte 15 - Provisions

Les règles relatives au régime budgétaire, à la constatation et au suivi des provisions sont exposées au titre 3 de la présente instruction.

Les provisions sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. 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 probables. Elles sont réajustées au fur et à mesure de la variation des risques et éventuellement des charges. Ce réajustement est effectué 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

Les règles de constitution des provisions sont fixées au paragraphe 2.3 du chapitre 1 du présent titre.

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 d'exploitation » lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 6865 « Dotations aux provisions financières » lorsqu'elle affecte l'activité financière du service ;
- du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles » lorsqu'elle a un caractère exceptionnel.

Il est réajusté en fonction de la variation du risque ou de la charge à la fin de chaque exercice par :

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

Les comptes 15 sont soit des comptes non budgétaires (régime de droit commun), soit des comptes budgétaires (si le service le décide), contrairement aux comptes 68 et 78 qui sont toujours budgétaires.

Il en résulte que les opérations relatives aux provisions sont soit semi-budgétaires, soit budgétaires.

Les provisions sont retracées au compte 15 :

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 151 - Provisions pour risques*

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

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 doit être constituée dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre le service, à hauteur du montant estimé par le service 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.

Cette provision est constituée dès que le risque est identifié. Elle est constituée dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce.

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

Compte 152 – Provisions pour risques et charges sur emprunts

Conformément aux dispositions de l'avis du conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n°2012-04 du 3 juillet 2012 sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique, 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 le service 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.

Selon le régime des provisions adopté par le service, la comptabilisation d'une provision se traduit par le débit du compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » et le crédit du compte :

- 1521 « Provisions pour risques et charges sur emprunts (non budgétaire) » (OO mixte – mandat au 6865) ;
- 1522 « Provisions pour risques et charges sur emprunts (budgétaire) » (OOB).

Compte 155 - Provisions pour impôts

Les provisions pour impôts enregistrent la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

Compte 156 - Provisions pour renouvellement des immobilisations.

Le compte 156 ouvert dans la comptabilité des services concessionnaires est crédité par le débit du compte 687.

Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondent à des charges prévisibles importantes, ne présentant pas un caractère annuel, telles que les frais de gros entretien et de grandes visites, qui ne sauraient être supportés par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Pour être traitée 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 faire 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 provisions pour gros entretien correspondra aux dépenses de gros entretien des 5 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 d'exploitation ».

Il est débité par le crédit du compte 7815 du montant des provisions reprises ou utilisées.

Comptes 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 le service 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).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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'entités dans une situation similaire au service ;
 - implicite, du fait des pratiques et des engagements publics du service ;
 - contractuelle (obligation de remise en l'état mise à la charge du service 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 doit être 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, le service ne pouvant pas se soustraire à cette obligation.

Une provision doit être 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 un service entreprend de démolir un immeuble lui appartenant sur un terrain dont il est également propriétaire, les frais de démolition de l'immeuble peuvent donner 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 le service s'est engagé 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.

Provisions pour la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) :

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

Elles sont reprises pour couvrir le coût que le service supporte du fait des conditions de consommation des droits ouverts aux personnels concernés (indemnisation, congés, prise en compte par le régime de retraite

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

additionnelle de la fonction publique...).

Compte 16 - Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 enregistre, d'une part, les emprunts, d'autre part, les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus, 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 remboursable in fine – Anticipation du remboursement ».

La subdivision adaptée du compte 1631 est créditée en fin d'émission du montant total de la souscription par le débit du compte 4631 « Souscriptions reçues » à hauteur du montant nominal de l'emprunt.

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

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

Le capital remboursé s'inscrit au débit de la subdivision adaptée du compte 1631 par le crédit du compte 4633 « Titres amortis (ou capital) à rembourser », ce dernier étant débité pour solde par le crédit du compte de disponibilités.

Le coupon d'intérêt annuel s'inscrit au débit du compte 66111 par le crédit du compte 4632 « Intérêts à payer », ce dernier étant débité pour solde par le crédit du compte de disponibilités.

À la fin de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits au débit du compte 66112 par le crédit du compte 16883 « Intérêts courus sur emprunts obligataires ».

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

Chaque année le compte 16311 est débité par le crédit du compte 1632 par opération d'ordre semi-budgétaire pour le montant de l'amortissement annuel linéaire 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 non budgétaire enregistrée par le comptable du Trésor à l'appui d'un ordre de paiement [comptable](#).

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

Compte 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

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

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

Les emprunts en devises s'imputent au compte 1643 et les emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne de trésorerie au compte 1644.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le cas particulier des emprunts avec option de tirage sur une ligne de trésorerie

Ces emprunts font jouer les comptes 16441 « Opérations afférentes à l'emprunt » et 16449 « Opérations afférentes à l'option de tirage sur ligne de trésorerie ».

Comme les autres comptes d'emprunt, le compte 16441 est crédité lors de la mobilisation 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.

Outre les remboursements contractuels à échéance, ce type de contrat permet d'effectuer des remboursements permettant en contrepartie de réaliser des tirages de trésorerie. Lors de ce type d'opérations, les écritures suivantes sont constatées :

- remboursement anticipé préalable du capital : le compte 16449 est débité par le crédit du compte au Trésor ;
- tirage de trésorerie : le compte 51932 est crédité par le débit du compte au Trésor.

Néanmoins, si le compte 16449 peut ainsi présenter un solde débiteur en cours d'exercice, il doit impérativement être soldé en fin d'exercice. Il est alors crédité par :

- le débit du compte 51932 pour la part de la ligne de trésorerie non remboursée et consolidée ;
- le débit du compte 16441 pour le solde.

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.

Exemple :

En N, souscription d'un emprunt de 1 000, assorti d'une option de tirage sur ligne de trésorerie. Le contrat d'emprunt prévoit un amortissement contractuel de 200 en N+1.

La fiche d'écritures présente deux cas de remboursement / tirage. Pour chacun d'entre eux, elle évoque une hypothèse de consolidation de fin d'exercice engendrant un désendettement annuel supérieur au désendettement contractuel.

Toutefois, les mouvements infra-annuels de trésorerie comptabilisés en classe 5 (comptes 515 et 519) ne sont pas décrits afin de ne pas alourdir la présentation.

Rappel : les comptes 16449 et 51932 doivent impérativement être soldés à la fin de l'exercice.

I. Remboursement puis tirage en trésorerie de 700

	Compte au Trésor 515	Op / emprunt 16441	Op / ligne trésorerie 16449	Lignes de crédits de T. 51932
<i>Balance d'entrée</i>		1000		
- remboursement pour tirage	700		700	
- tirage de trésorerie	700			700
- remboursement contractuel	200	200		
- consolidation fin d'exercice				
* 1 ^{ère} hypothèse (700)			700	700
* 2 ^{ème} hypothèse (650)				
a) Solde 51932			650	650
b) Solde 16449		50	50	

Compte soldé

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Aspects budgétaires (masses enregistrées au compte 16)1^{ère} hypothèse (700)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	200	16441	
16449	700	16449	700

*Désendettement effectif de 200*2^{ème} hypothèse (650)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	250	16441	
16449	700	16449	700

désendettement effectif de 250

II. Remboursement puis tirage en trésorerie de 1 000

	Compte au Trésor 515	Op / emprunt 16441	Op / ligne trésorerie 16449	Lignes de crédits de T. 51932
<i>Balance d'entrée</i>		1000		
- remboursement pour tirage	1000		1000	
- tirage de trésorerie	1000			1000
- remboursement contractuel	0	0		
- consolidation fin d'exercice				
* 1 ^{ère} hypothèse (800)				
a) Solde 51932			800	800
b) Solde 16449		200	200	
* 2 ^{ème} hypothèse (650)				
a) Solde 51932			650	650
b) Solde 16449		350	350	

Compte soldéAspects budgétaires (masses enregistrées au compte 16)1^{ère} hypothèse (700)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	200	16441	
16449	1000	16449	1000

*Désendettement effectif de 200*2^{ème} hypothèse (650)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	350	16441	
16449	1000	16449	1000

désendettement effectif de 350

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le cas particulier des remboursements temporaires d'emprunt :

Cette opération consiste à rembourser temporairement le capital restant dû sur un emprunt en cours d'amortissement. Le compte 1645 « Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit » 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.

Le compte 16451 retrace les remboursements sur emprunts en euros. Le compte 16452 retrace quant à lui les remboursements sur emprunts en devises.

Le compte 1645 n'est pas pris en considération dans le calcul de l'équilibre des opérations financières (cf. l'état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé au budget primitif, au budget supplémentaire et au compte administratif). Les montants inscrits au compte 1675 ne sont pas pris en compte dans le calcul de l'équilibre des opérations financières (cf. l'état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé au budget primitif, au budget supplémentaire et au compte administratif).

Les différences de conversion constatées en fin d'exercice sur les emprunts en monnaie étrangère sont inscrites par opération d'ordre non budgétaire au débit ou au crédit du compte 16 (selon le cas) en contrepartie de comptes transitoires, en attente de leur contre-passation (cf. commentaires des comptes 476 et 477).

Compte 165 - Dépôts et cautionnement reçus

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

Compte 166 - Refinancement de dette

Ce compte permet d'enregistrer les opérations de refinancement de dette, c'est-à-dire le remboursement anticipé d'un emprunt auprès d'un établissement 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 le... ». De ce fait, l'opération n'entraîne aucun flux de trésorerie et doit être comptabilisée par opérations budgétaires réelles :

- débit du compte 166 par le crédit du compte 4671 pour la sortie de l'emprunt ;
- débit du compte 46721 par le crédit du compte 166 pour la mise en place du nouvel emprunt. Les comptes 4671 et 46721 se soldent l'un par l'autre.

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

Le montant de l'emprunt de refinancement ne peut pas excéder le montant du capital restant dû refinancé, hors pénalité de remboursement anticipé capitalisée. Ainsi, le capital restant dû refinancé peut être majoré du montant de la pénalité de remboursement anticipé lorsque celle-ci est capitalisée. En revanche, le montant de

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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 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 6681 ou 6682 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 ou 6688 est débité par le crédit du compte au Trésor au vu d'un mandat de paiement (opération réelle).

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

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

Le refinancement se distingue de la renégociation de dette qui se caractérise par une simple modification des caractéristiques financières du contrat initial sans modification du montant en capital de l'emprunt. La renégociation d'une dette n'entraîne donc aucun flux de trésorerie contrairement au refinancement. En cas de renégociation de la dette avec comptabilisation de frais de renégociation capitalisés, ces derniers sont portés au compte 16 correspondant à l'emprunt renégocié par le débit du compte 6681 ou 6688 (opération d'ordre budgétaire).

Si les indemnités de réaménagement de la 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).

Exemples : Schémas comptables relatifs au refinancement de la dette avec ou sans pénalité de remboursement anticipé capitalisée

Cas n°1 : Refinancement de dette pour un montant en capital égal sans pénalité de remboursement anticipé

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A et contracte un nouvel emprunt soit, auprès de l'établissement A, soit auprès d'un autre établissement B, pour un montant en capital de 2 000.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor
Balance d'entrée N	2 000		
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement (A ou B)		2 000		2 000
	SC 2 000	Compte soldé		

Cas n°2 : Refinancement de dette pour un montant en capital inférieur sans pénalité de remboursement anticipé

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A et contracte un nouvel emprunt soit, auprès de l'établissement A, soit auprès d'un autre établissement B, pour un montant en capital de 1 700. Une diminution du capital restant à rembourser est constatée à hauteur de 300.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor
Balance d'entrée N	2 000		
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement (A ou B)		1 700	1 700
Apurement du c/166 par opération d'ordre budgétaire.	300	300	
	SC 1 700	Compte soldé	

Cas n°3 : Refinancement de dette pour un montant en capital inférieur avec une pénalité de remboursement anticipé

➤ Situation 1 : Opération de refinancement auprès d'un nouvel établissement de crédit

1^{ère} hypothèse : la pénalité de remboursement anticipé n'est pas capitalisée.

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A, majoré d'une pénalité de remboursement anticipé de 100, et contracte un nouvel emprunt auprès d'un établissement B, d'un montant en capital de 1 700. Une diminution du capital restant à rembourser est constatée à hauteur de 300.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor	6681 ou 6688
Balance d'entrée N	2 000			
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000	

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Paiement de la pénalité à l'établissement A			100	100
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement B		1 700	1 700	
Apurement du c/166 par opération d'ordre budgétaire	300	300		
	SC 1 700	Compte soldé		

2^{ème} hypothèse : la pénalité de remboursement anticipé est capitalisée.

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A, majoré d'une pénalité de remboursement anticipé de 100, et contracte un nouvel emprunt auprès d'un établissement B, d'un montant en capital de 1 800, finançant notamment la pénalité de remboursement anticipé. Une diminution du capital restant à rembourser est constatée à hauteur de 200.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor	6681 ou 6688
Balance d'entrée N	2 000			
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000	
Paiement de la pénalité à l'établissement A			100	100
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement B		1 800	1 800	
Capitalisation de la pénalité (1)	100	100		
Apurement du c/166 (1)	300	300		
	SC 1 800	Compte soldé		

➤ Ces deux opérations d'ordre budgétaires peuvent être comptabilisées en une seule opération d'ordre budgétaire (débit c/ 1641 par crédit c/166 à hauteur de 200).

Compte 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Le compte 167 regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières, notamment :

- les avances remboursables et les dettes dans le cadre des **marchés de partenariat** lorsqu'à la date de mise en service du bien, la part investissement n'a pas encore été intégralement versée (cf. commentaires du compte 235 ci-après) ;
- les dotations initiales versées en espèces par la collectivité de rattachement pour la constitution de régies chargées de l'exploitation d'un service public industriel et commercial (SPIC) eu égard au principe d'équilibre financier qui leur est applicable en vertu de l'article L.2224-1 du CGCT. Le montant de la dotation initiale en espèces ainsi que le délai de remboursement, qui ne peut excéder trente ans, sont précisés dans la délibération de constitution de la régie.

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 168 - Autres emprunts et dettes assimilées*

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 de crédit.

Le compte 1682 enregistre les bons à moyen terme négociables.

Le compte 1687 « Autres dettes » enregistre notamment les dettes résultant d'un engagement du service de rembourser un emprunt contracté par la collectivité de rattachement en son nom propre, dans le cas où l'emprunt transféré par la collectivité propriétaire est remboursé à celle-ci par le service bénéficiaire, ainsi que le montant des rentes viagères capitalisées.

Le compte 1688 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur emprunts et dettes. Ainsi, le compte 16883 retrace les intérêts courus non échus sur emprunts obligataires, le compte 16884, les intérêts courus non échus sur emprunts auprès des établissements de crédit, et le compte 16888, les intérêts courus non échus sur autres emprunts et dettes assimilées.

Les subdivisions du compte 1688 sont des comptes non budgétaires.

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

Le compte 1688 est débité, à la réouverture des comptes, par le crédit du compte 66112, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent et échus durant l'exercice courant (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un mandat d'annulation).

À l'échéance, le montant total des intérêts à payer est imputé au débit du compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

Les intérêts rattachés à l'exercice précédent et non échus au cours de l'exercice subsistent au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement.

Compte 169 - Primes de remboursement des obligations

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, en aucun cas, ne peuvent être maintenues à l'actif des primes afférentes à des obligations remboursées.

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 (opération d'ordre budgétaire).

*Compte 18 - Compte de liaison - Affectation « Budgets annexes - régies non personnalisées »**Compte 181 - Compte de liaison - affectation à...*

L'affectation à un budget annexe se traduit par un transfert, dans la comptabilité de ce budget, des éléments d'actif et le cas échéant de passif du patrimoine de la collectivité ou de l'établissement qui l'a créé. 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 des éléments d'actif et de passif.

La procédure de l'affectation de biens vise le cas où une collectivité décide d'affecter au SPIC des biens dont elle était déjà propriétaire et pour lesquels il y a un changement de destination. Les biens nouveaux acquis pour les besoins d'un SPIC doivent être comptabilisés directement au sein du budget du SPIC. Si des biens ont été comptabilisés à tort au sein du budget principal, il convient de les re-facturer au budget M.4 par la procédure de cession à titre onéreux.

Chez l'affectant, ce compte permet de transférer l'ensemble des éléments d'actif et de passif à remettre en apport.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Chez l'affectataire, ce compte permet d'enregistrer l'ensemble des éléments d'actif et de passif reçus.

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

Le compte 18 ne doit pas être utilisé pour les affectations à des établissements dotés de la personnalité morale qui sont retracées au compte 229 chez l'affectataire et au compte 24 chez l'affectant.

1.2. CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent tous les biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans le patrimoine.

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

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

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

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

Compte 20 - Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires sans substance physique destinés à servir de façon durable à l'activité du service.

Compte 201 - Frais d'établissement

Ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement du service, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés.

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans.

Les sommes inscrites à ce compte sont apurées par opération d'ordre non budgétaire lorsque les frais considérés sont entièrement amortis.

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

Compte 2031 - Frais d'études

Les frais d'études à imputer au compte 2031 correspondent aux études effectuées par des tiers en vue de déterminer la faisabilité d'un investissement. Sont ainsi analysés comme tels les frais d'ingénierie et d'architecte jusqu'au commencement de l'exécution des travaux. Ces études préalablement comptabilisées au compte 2031 sont virées à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux, par opération d'ordre budgétaire.

En revanche, si l'étude préparatoire n'est pas suivie de la réalisation de l'investissement concerné, elle s'analyse comme une dépense de fonctionnement. La dépense en cause, provisoirement imputée au compte 20 de la section d'investissement, fait alors l'objet d'un virement, sous la forme d'amortissement, au bénéfice de la section de fonctionnement sur une période qui ne peut excéder 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 ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les études générales, telles que les études d'orientation des investissements futurs dans le cadre d'une politique particulière, n'ont pas pour objet la réalisation d'un investissement bien défini et ne peuvent donc pas être imputées sur le compte 2031 mais doivent être imputées au compte 617 « Études et recherches » au sein de la section de fonctionnement.

Lorsque les études sont réalisées par les moyens propres du service 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 ».

Compte 2032 - Frais de recherche et de développement

On entend par « frais de recherche et de développement », les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les *moyens propres* du service pour son *propre* compte. En sont par conséquent exclus les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

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 » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - Immobilisations incorporelles » si les conditions suivantes sont remplies :

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

Quelle que soit la suite réservée au projet, les frais de recherche et de développement doivent être amortis dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28032 « Amortissements des frais de recherche et de développement ».

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

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 services dans le cadre de la passation des marchés publics sont imputés sur le compte 2033. Lors du lancement des travaux, ces frais sont virés, par opération d'ordre budgétaire, à la subdivision intéressée du compte d'immobilisations en cours (compte 23) ou directement au compte définitif d'imputation (compte 21) si les travaux sont effectués et terminés au cours du même exercice. À l'inverse, si la réalisation de l'équipement concerné n'intervient pas, les frais d'insertion sont réintégrés à la section de fonctionnement, par le biais de l'amortissement, sur une période qui ne peut dépasser cinq ans.

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

Le compte 2051 retrace les éléments incorporels qui correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante. De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- *Cas particulier des logiciels*

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

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

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

- Logiciel acquis en vue de son utilisation

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

- Logiciel créé pour l'usage interne

Le traitement comptable des dépenses 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. De même, les frais d'analyse fonctionnelle (décomposition du traitement pour permettre sa mise en application informatique) sont exclus du coût de production du projet en cours.

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

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

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

L'amortissement de la valeur d'un projet comptabilisé au compte 232, et qui résulte de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une provision pour dépréciation : le compte 2932 « Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles en cours » est crédité par le débit du compte 6876 « Dotations aux provisions pour dépréciations exceptionnelles ».

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

Lorsque le logiciel est achevé, son coût est viré du compte 232 au compte 205 et fait l'objet d'un amortissement (durée préconisée : 2 ans).

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

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 conçus pour les besoins de la gestion (site Intranet...) mais également ceux ayant simplement pour fonction de présenter le service, son action, ses interventions.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Ces dépenses sont inscrites au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires » soit directement, soit par le crédit du compte 232 lorsque le service réalise par lui-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.

- *Cas particulier du droit de superficie*

Le compte 2053 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 au service 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 au compte 2143 « Constructions sur sol d'autrui - Droit de superficie ».

Compte 21 - Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont des actifs physiques détenus, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont le service attend qu'ils soient utilisés au-delà de l'exercice en cours.

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, matériels et outillage techniques ;
- collections et œuvres d'art ;
- autres immobilisations corporelles ;
- immobilisations corporelles mises à disposition par 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 à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences sont enregistrées dans les subdivisions du compte 217 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ».

Les immobilisations reçues en affectation par un service doté de la personnalité morale ou un établissement public local ne figurent pas au compte 21 mais au compte 22 « Immobilisations reçues en affectation ». Ce compte comporte les mêmes subdivisions que le compte 21.

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

- d'une subdivision d'un des comptes 1021, 1025 ou 13 pour les acquisitions par dons et legs, à titre gratuit ou à l'euro symbolique ;
- du compte 18 ou 229 pour les biens reçus en affectation ;
- du compte 1027 pour les biens reçus au titre d'une mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences ;
- du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » ;
- du compte 72 « Production immobilisée » pour les acquisitions réalisées en régie par le personnel du service.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

- par le débit du compte 28 « Amortissements des immobilisations », du montant des amortissements constatés ;
- par le débit du compte 675, de la valeur nette comptable des biens cédés ;
- par le débit du compte 24 en cas d'affectation, de concession ou d'affermage ;
- par le débit du compte 18 en cas d'affectation à un budget annexe ou à une régie non personnalisée.

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.

Compte 211 - Terrains

Le compte 211 enregistre notamment la valeur des terrains dont le service 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).

La ventilation est établie en tenant compte :

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

Compte 212 - Agencements et aménagements de terrains

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvement de terre...) sont inscrites au compte 212 « Agencements et aménagements de terrains ».

Compte 213 - Constructions

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

Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui

Les bâtiments réalisés sur sol d'autrui et les installations et agencements s'y rapportant sont comptabilisés à ce compte. Ces opérations se distinguent de celles décrites au compte 2181.

Les constructions réalisées sur des surfaces détenues au titre d'un droit de superficie sont enregistrées au compte 2143.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 215 - Installations, matériels et outillage techniques*

Sont notamment retracés à ce compte :

- les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passible du même rythme d'amortissement (compte 2151) ;
- les installations à caractère spécifique : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte (compte 2153) ;
- le matériel industriel (compte 2154) : ensemble des équipements et machines utilisées pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures ou pour les prestations de services ;
- l'outillage industriel (compte 2155) : instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.
- les agencements et aménagements du matériel et outillage techniques : sont enregistrées au compte 2157 les dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Compte 217 - Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition

Ce compte enregistre exclusivement les immobilisations reçues par les établissements publics de coopération intercommunale au titre d'une mise à disposition dans le cadre du transfert de compétences.

Conformément aux dispositions de l'article L.1321-2 du code général des collectivités territoriales, les adjonctions réalisées par le bénéficiaire 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 la collectivité. 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.

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 le service n'est ni propriétaire ni affectataire, ou qu'il n'a pas reçu au titre de mise à disposition n'est inscrit ni au compte 2135 ni au compte 2145 mais au compte 218.

Le compte 2181 « Installations générales, agencements, aménagements divers » ne concerne que les constructions dont le service n'est ni propriétaire, ni affectataire, ni bénéficiaire d'une mise à disposition.

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport des personnes et des marchandises, matières et produits.

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

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

Les animaux autres que ceux achetés ou élevés pour être commercialisés sont enregistrés parmi les autres immobilisations corporelles.

Les emballages récupérables identifiables sont les emballages récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, et utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 22 - Immobilisations reçues en affectation ou en concession*

Ce compte enregistre les immobilisations reçues en affectation par une régie dotée de la personnalité morale ou un établissement public local.

La subdivision intéressée du compte 22 est débitée du montant de la valeur brute¹ de l'immobilisation reçue par le crédit du compte 229 « Droit de l'affectant » (opération d'ordre non budgétaire).

Ce même compte 229 est débité par le crédit des comptes 28 et 16 des amortissements et emprunts éventuellement transférés (opération d'ordre non budgétaire).

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

En cas de retour du bien à la collectivité affectante, le compte 22 est crédité par le débit du compte 229 du montant de la valeur brute de l'immobilisation (opération d'ordre non budgétaire). Le compte 229 est ensuite crédité par le débit des comptes 28 et 16 des amortissements pratiqués et du capital restant dû sur les emprunts initialement transférés (opération d'ordre non budgétaire).

Le compte 229 est ensuite soldé par le compte 1021 « Dotation » (opération d'ordre non budgétaire).

Ce compte retrace également les immobilisations reçues lorsque le service est concessionnaire.

Les immobilisations reçues en affectation par un service de la collectivité 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 compétence obligatoire ou volontaire sont enregistrées au compte 217.

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 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.

Les immobilisations inscrites au compte 23 peuvent être créées par les moyens propres du service, réalisées par l'intermédiaire d'entreprises ou résulter de travaux confiés à des mandataires.

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

La partie de la rémunération des [marchés de partenariat](#) représentant la part investissement versée avant la mise en service du bien est enregistrée au débit du compte 235 « Part investissement [marchés de partenariat](#) » (opération réelle).

Lors de la mise en service du bien objet du [marché de partenariat](#), 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 budgétaires :

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

¹ Valeur brute = valeur historique = coût d'acquisition ou prix de revient + adjonctions.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- au compte 1675, pour la part investissement restant à payer ;
- et, le cas échéant, au compte 13 pour la soulte.

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

Dans tous les cas, lorsque l'immobilisation est achevée, les dépenses portées aux comptes 231 et 232 sont virées au compte 21 par opération d'ordre non budgétaire.

Compte 24 - Immobilisations affectées, concédées, ou affermées

Le compte 24 n'enregistre jamais d'opérations budgétaires.

Le compte 241 « Mises en concession ou en affermage » sert à individualiser, dans le cas des services exploités en affermage ou en concession, les immobilisations mises à la disposition d'un fermier ou d'un concessionnaire, à l'exception des immobilisations que le service amortit et qui demeurent inscrites au compte 21 (les immobilisations individualisées au sein du compte 241 sont celles dont le délégataire a la charge du renouvellement, ce qui explique qu'elles ne soient pas amorties par la personne publique délégante).

Les immobilisations affectées aux régies dotées de la personnalité morale sont comptabilisées au compte 243 « Mises en affectation à une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière » dans la comptabilité de l'affectant.

Compte 26 - Participations et créances rattachées à des participations

Constituent des participations, les droits dans le capital d'établissements publics, semi-publics ou privés (SEM) matérialisés ou non 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 ».

Les prises de participation en numéraire sont constatées au débit du compte 26 par le crédit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (ou du compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés »).

En cas de reprise de la participation en numéraire, le compte 26 est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées », le compte 775 étant crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » du montant de la valeur de la participation du tiers.

Compte 269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

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 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

Compte 27 - Autres immobilisations financières

Les « autres immobilisations financières » comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que le service acquiert dans le cadre des placements budgétaires ou qu'il a reçus en donation ;
- des créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements notamment).

*Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)**Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance)*

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

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

☞ *Valeurs reçues en donation*

Le compte 271 ou 272 est débité par le crédit du compte 1025 « Dons et legs en capital » (opération d'ordre budgétaire), pour un montant déterminé comme suit :

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

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

- Obligations souscrites lors d'une émission : le compte 272 est débité par le crédit du compte de tiers intéressé au vu du mandat de paiement.
- Obligations acquises sur le marché secondaire : le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » est débité par le crédit du compte de disponibilités. Dès l'émission du mandat, le compte 272 est débité par le crédit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser ».
- Obligations venant à échéance : le compte de disponibilités est débité par le crédit du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres ». Le compte 4713 est débité lors de l'émission des titres de recettes par le crédit :
 - du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations » ;
 - du compte 762 « Produits des autres immobilisations financières » (intérêts).

Le compte 272 est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées » (opération d'ordre budgétaire).

- Obligations vendues sur le marché secondaire : le schéma est identique à celui décrit ci-dessus pour les obligations venant à échéance ; les commissions bancaires sont enregistrées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Compte 274 - Prêts

Ce compte enregistre les prêts, c'est-à-dire les fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, autorisées par un texte législatif ou réglementaire (exemple : avances au personnel pour acquisition de véhicules).

Le versement du prêt est enregistré au débit du compte 274 par le crédit du compte de tiers intéressé (émission d'un mandat).

Lors du remboursement, le compte 274 est crédité par le débit du compte de tiers intéressé (émission du titre de recettes).

Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

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

Compte 276 - Autres créances immobilisées

Le compte 276 retrace :

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- les créances résultant du transfert des droits à déduction de T.V.A. du service sur les immobilisations affermées ou concédées prévu par l'annexe II du Code Général des Impôts (débit du compte 2762 par le crédit des subdivisions du compte 21) ;
- des créances entre collectivités résultant d'engagements contractuels (cf. compte 168 ci-dessus).

Le compte 2768 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur prêts et créances. Il est subdivisé par nature de prêts et créances. Ainsi, le compte 27682 retrace les intérêts courus sur titres immobilisés (comptes 271 et 272), le compte 27684 les intérêts courus sur prêts (compte 274) et le compte 27688 les intérêts courus sur créances diverses.

Les subdivisions du compte 2768 sont des comptes non budgétaires.

En fin d'exercice, le compte 2768 est débité du montant des intérêts courus non échus par le crédit du compte 7622 « Produits des autres immobilisations financières - rattachement des ICNE », par opération d'ordre semi-budgétaire.

Il est crédité à l'ouverture de l'exercice suivant par le débit du compte 7622 du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent à échoir au cours de l'exercice courant (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un titre d'annulation).

À l'échéance, le montant total des intérêts à payer est inscrit au crédit du compte 7621 « Produits des autres immobilisations financières - encaissés à l'échéance ».

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

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

*Compte 28 - Amortissements des immobilisations**☞ Les immobilisations amortissables*

Une immobilisation amortissable est une immobilisation dont l'utilisation par le service est déterminable. L'utilisation se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'une immobilisation est déterminable lorsque son usage est limité dans le temps, en raison de critères physiques (usure), techniques (obsolescence) ou juridiques (évolution de la réglementation environnementale ou sécuritaire).

☞ Le plan d'amortissement

Le montant amortissable d'une immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans la patrimoine. Sa valeur résiduelle est le montant, net des éventuels coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation. Elle n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

L'amortissement d'une immobilisation est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'une immobilisation selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable. En raison des difficultés de mesure du rythme de consommation des avantages économiques, l'amortissement consiste généralement dans l'étalement, sur la durée probable d'utilisation, de la valeur des immobilisations amortissables.

L'amortissement d'une immobilisation commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, qui correspond à sa date de mise en service (application du *prorata temporis*).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue (principalement, durée d'utilisation) entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable (cf. le commentaire du compte 29), il convient de modifier de manière prospective la base amortissable : la nouvelle base amortissable correspond à la valeur nette comptable obtenue après constatation de la dépréciation (ou après modification du montant d'une dépréciation déjà constituée).

☞ *L'amortissement par composants*

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle ont chacun des utilisations différentes, ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

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 révisions n'a été constatée (cf. le commentaire du compte 1572). La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretien et grandes révisions.

☞ *Les objectifs de l'amortissement*

La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige que l'amortissement soit constaté.

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine² de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Outre la constatation comptable de la diminution de la valeur des éléments d'actif se dépréciant, l'amortissement budgétaire prépare le renouvellement de biens acquis.

Une charge est en effet constatée dans la section d'exploitation, avec en contrepartie une ressource en section d'investissement.

☞ *La comptabilisation des amortissements*

Les dotations aux amortissements font l'objet d'une inscription au budget. Leur comptabilisation constitue une *opération d'ordre budgétaire*.

Les comptes d'amortissement des immobilisations (subdivisions des comptes 280, 281 ou 282) sont crédités, en fin d'exercice, par le débit du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » ou du compte 687 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Au bilan, les amortissements annuels se cumulent au regard de la valeur d'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine. 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 d'un bien amortissable, les amortissements constatés sont repris par le crédit du compte d'immobilisation concerné pour déterminer la valeur nette du bien. Il s'agit d'une *opération d'ordre non budgétaire* passée par le comptable au vu des informations qui lui sont données par l'ordonnateur.

² Valeur d'acquisition ou prix de revient augmenté le cas échéant du prix des adjonctions.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Toutefois, et contrairement aux autres immobilisations, lorsque les frais d'études et les frais d'insertion non suivis de réalisation ainsi que les frais de recherche et de développement sont totalement amortis, le comptable solde le compte 2803 en le débitant par le crédit du compte 203 correspondant (*opération d'ordre non budgétaire*).

*Compte 29 - Dépréciations des immobilisations**☞ Définitions*

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

La valeur actuelle d'un actif est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. 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 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 nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

☞ Le test de dépréciation

Le service doit apprécier à chaque clôture des comptes s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un *test de dépréciation* est effectué : la valeur nette comptable de l'actif est comparée à sa valeur actuelle.

Les indices de perte de valeur peuvent être externes (valeur de marché, changements de réglementation...) ou internes (obsolescence, dégradation physique, changements importants d'utilisation...).

☞ La dépréciation

Si la valeur actuelle 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.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié (cf. le commentaire du compte 28).

☞ La comptabilisation des dépréciations

Lors de la constitution de dépréciations ou de l'augmentation de dépréciations déjà constituées, le compte de dépréciations concerné est crédité par le débit du compte 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », du compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » ou du compte 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles ».

Lors de l'annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou de sa diminution, le compte de dépréciations concerné est débité par le crédit du compte 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers » ou du compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles ».

À la date de cession de l'immobilisation, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers » ou du compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

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

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements (comptes 31 et 32) : matières premières (et fournitures, dont les certificats d'économie d'énergie (CEE)³), matières consommables (et fournitures) ;
- les produits (comptes 35) : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les marchandises et terrains nus (comptes 37).

Les productions en-cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production (comptes 33 et 34).

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe des immobilisations.

Compte 311 - Réserves foncières

Ce compte enregistre les terrains ou constructions acquis par les établissements publics fonciers locaux en application des articles L.221-1 et L.221-2 du code de l'urbanisme.

Compte 312 - Portage

Ce compte enregistre les terrains ou constructions faisant l'objet d'une convention opérationnelle garantissant à l'établissement public foncier local (EPFL) leur rachat par une collectivité locale ou un EPCI (membre ou non de l'EPFL).

1.3.1. Fonctionnement général des comptes de stocks

La comptabilité de stocks est en principe tenue selon l'inventaire intermittent (voir ci-dessous). Toutefois le système de l'inventaire permanent peut être utilisé par les services qui le souhaitent.

Les comptes 32, 37, 392 et 397 ne peuvent jamais enregistrer des opérations budgétaires.

1.3.1.1. Système de l'inventaire intermittent

En cours d'exercice, les achats sont opérés sur les comptes 601 et 602 appropriés.

Les comptes 31, 32 et 37 sont crédités en fin d'exercice 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 et de terrains nus ».

De même, les comptes 33, 34 et 35 sont crédités en fin d'exercice 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, c'est-à-dire au recensement et 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 ;

³ Conformément aux dispositions du PCG, la reconstitution du stock de CEE consécutive à un changement de méthode d'évaluation entraîne en contrepartie une charge ou un produit exceptionnel.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- les comptes 33, 34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

1.3.1.2. 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 que sont passées les opérations d'achat et de vente (en classes 6 ou 7 et classe 4), les comptes de stocks fonctionnent de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants.

1.3.2. Dépréciations des stocks et en-cours (compte 39)

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 augmentations de cette dépréciation 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.

Le compte 39 est un compte budgétaire à l'exception des subdivisions 392 et 397.

1.4. CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

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

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

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

Compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

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

Compte 401 - Fournisseurs

Le compte 4011 « Fournisseurs » est crédité du montant T.T.C⁴ des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :

- des comptes concernés de la classe 6 ;
- du compte 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages à rendre » ;
- du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs » ;
- du compte 33 « En cours de production de biens » (cf. commentaires des comptes de stocks § 3.1.3) ;
- le cas échéant, du compte 44566 « TVA sur autres biens et services ».

Le compte 4011 est débité par le crédit :

- du compte de disponibilités lors des règlements effectués aux fournisseurs du 1.1.N au 31.12.N, N étant l'exercice au cours duquel les mandats ont été émis ;

⁴ Sauf si la TVA est déductible.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les règlements précités sont effectués par un budget annexe ;
- du compte 403 « Fournisseurs - Effets à payer » lors de l'acceptation d'une lettre de change ;
- d'un compte de la classe 6 pour le montant des mandats émis au cours de l'exercice, annulés par l'ordonnateur et non réglés (le cas échéant du compte 44566 pour le montant de la TVA) ;
- le cas échéant du compte 4091 « Fournisseurs - Avances versées sur commandes » (cf. commentaires du compte 4091) ;
- du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs »
- du compte 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale » pour le montant des mandats émis au cours d'exercices antérieurs non réglés et annulés ainsi que pour les dettes atteintes par la déchéance quadriennale.

Le compte 40171 « Fournisseurs - Retenues de garanties » est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit d'un compte de disponibilités, lors de la libération de la retenue de garantie.

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

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

Compte 402 - Fournisseurs de terrains ou constructions stockés

Le compte 4021 « Fournisseurs de terrains ou constructions stockés », dont l'utilisation est limitée aux établissements publics fonciers locaux, fonctionne comme le compte 401.

Le compte 4027 « Fournisseurs de terrains ou constructions stockés – Oppositions » enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

Compte 403 - Fournisseurs - Effets à payer

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

Il est débité lors du règlement à l'échéance par le crédit du compte de disponibilités.

Compte 404 - 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 par le service aux fournisseurs d'immobilisations du 1.1.N au 31.12.N, N étant l'exercice au cours duquel les mandats ont été émis ;
- de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les règlements précités sont effectués par un budget annexe ;
- du compte 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer » ;
- du compte d'immobilisation concerné en cas d'annulation d'un mandat émis au cours de l'exercice non réglé par le comptable ou d'un mandat atteint par la déchéance quadriennale.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

Le compte 40472 « Fournisseurs d'immobilisations - Oppositions » enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

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

Dans la mesure où seules les pénalités de retard retracées dans le décompte général et définitif (DGD) sont définitivement acquises au service, 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 au service que ce dernier pourra émettre un titre au compte 7711 « Débits et pénalités perçus ».

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 et 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 et 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 lorsque le montant définitif des pénalités mentionnées au décompte général et 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 **marchés** de partenariat concernent des dépenses d'exploitation, elles sont retracées sur le compte 40173 « Fournisseurs - Pénalités de retard d'exécution des marchés ».

Pour ce qui concerne les **marchés de partenariat**, en application 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 - Effets à payer

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

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

Compte 407 - Fournisseurs - Différences de conversion

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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 « 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 « 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 correspondant à des dépenses engagées et dont le service a été fait au cours de l'exercice qui se termine (rattachement).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 408 est débité par le crédit des comptes de classe 6 débités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. 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

Le compte 4091 « Fournisseurs - Avances versées sur commandes » enregistre les avances sur charges, liées directement à l'existence future d'une prestation ou d'une livraison. Il est débité, lors du paiement d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit du compte au trésor, au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur auquel sont jointes les pièces générales (premier paiement) et les pièces particulières (avances) prévues à la rubrique Marchés publics du décret portant établissement de la liste des pièces justificatives (article D.1617-19 à 21 du CGCT).

La TVA étant applicable aux avances versées dans le cadre des marchés de fonctionnement, il convient de mouvoir le compte 44565 « TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement » concomitamment à leur versement afin de comptabiliser la TVA déductible afférente (cf. commentaire du compte 44565).

Lors de la régularisation de l'avance, le compte 4091 est crédité, soit par le débit du compte 4014 « Fournisseurs », soit directement par le débit du compte 6 concerné.

Le compte 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre » est débité par le crédit du compte 4011 lors de la consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels du montant de la consignation.

Il est crédité :

- de la subdivision intéressée du compte 401 lorsque les emballages et matériels sont rendus au prix de la consignation ;
- du compte 6026 « Emballages » lorsque les emballages sont conservés ;
- du compte 6136 « Malis sur emballages » lorsque les emballages sont détruits ou perdus ou repris à un montant inférieur à celui de la consignation.

Le compte 4093 « Mandat - Avance de fonds ou remboursement de débours » 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 la collectivité, agissant en tant que mandataire :

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- des avances de fonds versées au mandataire pour l'exécution des dépenses réalisées pour le compte de la collectivité ;
- des remboursements de débours lorsque la convention prévoit que le mandataire fait l'avance de la trésorerie nécessaire aux opérations déléguées par la collectivité ;
- 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 la collectivité 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 la collectivité ;
- par le débit du compte 678 « Autres charges exceptionnelles » pour les dépenses irrégulièrement effectuées par le mandataire dont l'intégration est refusée par la collectivité.

Le compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs » (à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 6 pour la phase contentieuse) est débité du montant des rabais, remises et ristournes obtenus *hors factures* par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs ».

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

À la clôture de la période comptable, c'est-à-dire à la fin de la journée complémentaire, le compte 4098 « Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » est débité 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 au service mais non encore reçus.

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

Compte 41 - Clients et comptes rattachés

Figurent au compte 41 les créances du service liées à la vente de biens ou de services rattachés au cycle d'exploitation.

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 - Clients

Le compte 411 « Clients » est débité du montant T.T.C. des facturations de biens ou de prestations de services par le crédit :

- d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 ;
- du compte 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés » ;
- le cas échéant, du compte 44571 « TVA collectée ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 411 est également débité le cas échéant par le crédit du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés » pour le montant des frais de poursuite dus à l'État par le débiteur.

Le compte 411 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor lors des encaissements constatés du 1.1.N au 31.12.N (hors journée complémentaire), N étant l'exercice au cours duquel les titres de recettes sont émis ;
- de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les encaissements précités sont effectués par un budget annexe ;
- du compte 413 « Clients - Effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ;
- 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'entité refusant l'admission en non-valeur ;
- d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 et le cas échéant du compte 4457 « TVA collectée » pour le montant des titres émis au cours de l'exercice N, annulés au cours de ce même exercice et non réglés ;
- du compte 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » pour solde de ce dernier ;
- du compte 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) » et le cas échéant, du compte 4457 « TVA collectée » pour le montant des titres émis au cours d'exercices antérieurs non recouverts et annulés ;
- du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » pour le montant des créances irrécouvrables admises en non-valeur.

Compte 412 - Acquéreurs de terrains aménagés stockés

Le compte 412 « Acquéreurs de terrains aménagés stockés », dont l'utilisation est limitée aux établissements publics fonciers locaux, est débité du montant des ventes de terrains aménagés par le crédit du compte 701 « Ventes de produits finis et intermédiaires ».

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 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 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » du montant des avances et acomptes reçus des acquéreurs ;
- du compte 4161 « Créances douteuses » lors du passage de la créance en recouvrement forcé ;
- du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » lorsque le juge des comptes a infirmé une décision de l'entité refusant l'admission en non-valeur ;
- 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.

Compte 413 - Clients - Effets à recevoir

Le compte 413 est débité par le crédit du compte 411 « Clients » au moment de l'entrée des effets en portefeuille.

Il est crédité, à l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte, par le débit :

- du compte de disponibilités ;
- du compte 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte...).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 414 - Locataires-acquéreurs et locataires*

Le compte 414 « Locataires-acquéreurs et locataires », dont l'utilisation est limitée aux établissements publics fonciers locaux, est débité par le crédit :

- du compte 1678 « Autres emprunts et dettes assortis de conditions particulières », 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 ne soit levée.

Le compte 414 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor (ou d'un compte de liaison d'un budget annexe) des encaissements constatés ;
- 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 » lors du passage de la créance en recouvrement forcé ;
- du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » lorsque le juge des comptes a infirmé une décision de l'entité refusant l'admission en non-valeur ;
- du compte 4191 « Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes » du montant des avances et acomptes reçus des acquéreurs dans le cadre d'une vente ;
- 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.

Compte 416 - Clients douteux

Le compte 4161 « Créances douteuses » est débité lors du passage au contentieux d'une créance initialement constatée au débit des comptes 411, 412 pour les plans de compte M4 et M43, 4121 pour les plans de compte M49 abrégée et développée, 4122 pour les plans de compte M49 abrégée et développée et 414 pour le plan de compte M4.

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.

Il est débité également des éventuels frais de poursuite constatés au crédit du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés ».

Les créances y sont maintenues jusqu'à leur encaissement ou la constatation de leur irrécouvrabilité résultant d'une décision d'admission en non-valeur. Dans ce cas, le compte 4161 est soldé par le débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Lorsque le juge des comptes infirme une décision de l'entité 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 ». [Cette procédure ne vaut que pour les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ou du régisseur avant le 1^{er} janvier 2023.](#)

Compte 417 - Clients - Différences de conversion

Ce compte enregistre les variations des créances sur les clients 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).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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 - Clients - Produits non encore facturés

À la clôture de la période comptable, c'est-à-dire à la fin de la journée complémentaire, le compte 418 est débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7 du montant des créances imputables à l'exercice qui se termine pour lesquelles les pièces justificatives non pas encore été établies (rattachement).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 418 est crédité par le débit des comptes de classe 7, crédités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. Cette écriture 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.

Compte 419 - Clients créditeurs

Le compte 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » enregistre les avances et acomptes reçus par le service sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

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 des clients.

Il est débité, après l'émission du titre de recettes, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 411 « Clients ».

Le compte 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés » est crédité des sommes facturées aux clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels par le débit du compte 411.

Il est débité du même montant par le crédit :

- des comptes intéressés de la classe 7 dans le cas où l'emballage est conservé par le client (cessions d'immobilisations ou d'approvisionnements en fonction du mode de comptabilisation retenu pour les emballages) ;
- du compte 411 « Clients » et du compte 7086 « Bonis sur reprises d'emballages consignés » lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation.

Le compte 4197 « Clients - Autres avoirs » est crédité du montant des rabais, remises et ristournes accordés hors factures par le débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés ».

*Compte 42 - Personnel et comptes rattachés**Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues*

Le compte 4211 « Personnel - Rémunérations dues - Exercice courant » est crédité :

- soit des rémunérations nettes à payer au personnel par le débit des comptes 641 « Rémunérations du personnel » et éventuellement 648 « Autres charges de personnel » ;
- soit des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes 641 et 648.

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

- du compte 427 « Personnel - Oppositions » du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;
- du compte 425 « Personnel - avances et acomptes » du montant des avances et acomptes versés au personnel ;
- du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- du compte 431 « Sécurité sociale » et 437 « Autres organismes sociaux » de la quote-part des charges sociales incombant au personnel ;
- du compte 427 du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;
- du compte 425 « Personnel - Avances et acomptes » du montant des avances et acomptes versés au personnel ;
- du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

Compte 422 - Comité d'entreprises - Œuvres sociales

Le compte 422 est crédité du montant des sommes mises à la disposition des comités d'entreprise par le débit du compte 6472 intitulé « Versements au comité d'entreprise » ou du compte 6474 « Versement aux autres œuvres sociales ».

Il est débité du montant des versements effectués à ces comités par le crédit du compte de disponibilités.

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 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 ;
- 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 des dites sommes par le débit du compte 421 « Personnel – Rémunérations dues » lors de la régularisation des avances et 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 4211. Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit du compte de disponibilités.

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

Les indemnités de congés à payer acquises à la clôture de l'exercice sont portées au crédit du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer » par le débit du compte 6412 « Congés payés ».

Au cours de l'exercice suivant, le compte 4282 est débité par le crédit du compte 6412. Cette écriture de contre-passation de l'écriture de rattachement est opérée au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant.

Le fonctionnement des comptes 4286 « État - Charges à payer » et 4287 « État - 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

Depuis le 1^{er} janvier 2023 et la fin du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics et des régisseurs, il n'est plus possible de mouvementer le compte 429 pour enregistrer les déficits constatés qui transitent désormais par le compte 4678 « Déficits sur opérations de gestion ».

Le compte 429 est mouvementé uniquement pour apurer les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire avant le 1^{er} janvier 2023.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 429 est débité :

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

- dès lors qu'il est consécutif à une dépense irrégulièrement payée ou une recette non recouvrée : par le crédit du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » ;
- dès lors qu'il est consécutif à l'existence d'un solde anormal figurant à un compte de bilan : par le crédit dudit compte.

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

- par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;
- le cas échéant, par le crédit du compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) ».

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

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

Le compte 429 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor pour les sommes mises à la charge du comptable ou des régisseurs et réglées par les intéressés ou par les tiers pour le compte de ces derniers, et pour le montant des sommes ayant donné lieu à décharge de responsabilité ou remise gracieuse couvertes par l'État ;
- du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » du montant de la décharge de responsabilité ou de la remise gracieuse obtenue par les régisseurs et les comptables de fait.

Les sommes inscrites au compte 429 dont le recouvrement est impossible et celles dont l'origine ne peut être justifiée sont apurées par l'émission d'un mandat au débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » à l'appui d'une délibération de l'assemblée délibérante.

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

Le compte 437 retrace notamment les cotisations CNRACL et IRCANTEC.

Les comptes 431 et 437 sont débités des règlements effectués.

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

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

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.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 441 - État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir*

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

- des subventions d'investissement à recevoir par le crédit de la subdivision intéressée du compte 131 ;
- des subventions d'exploitation à recevoir par le crédit du compte 74 « Subventions d'exploitation » ;
- des subventions exceptionnelles à recevoir par le crédit du compte 774 « Subventions exceptionnelles ».

Les subventions assorties d'une condition suspensive, c'est-à-dire accordées sous réserve que le service 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

Ce compte est notamment utilisé pour retracer les opérations afférentes aux retenues à la source sur les indemnités des élus.

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 reversements sont arrondis à l'euro le plus proche en application de la règle fiscale d'arrondi prévue à l'article 1724 du code général des impôts.

L'écart est retracé en comptabilité :

- au compte 658 « Charges diverses de gestion courante » lorsque l'arrondi est défavorable à l'entité ;
- au compte 7588 « Autres produits de gestion courante » lorsque l'arrondi est favorable à l'entité.

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

Ce compte est notamment utilisé pour retracer les relations financières avec l'État ainsi qu'avec la collectivité de rattachement.

Les subdivisions à terminaison 1 enregistrent les dépenses et 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 - Impôts sur les bénéficiaires

Le compte 444 est crédité du montant de l'impôt sur les bénéficiaires dus à l'État par le débit du compte 6951 « Impôts sur les bénéficiaires ». Il est débité du montant des règlements effectués au Trésor (acomptes et solde) par le crédit du compte de disponibilités. Il peut également être débité du montant des créances fiscales issues de crédits d'impôts comptabilisées au crédit du compte 6959 « Atténuations - Impôts sur les bénéficiaires » ou de reports en arrière des déficits fiscaux (carry-back) comptabilisés au crédit du compte 699 « Produits - Créances fiscales non imputées sur l'impôt sur les bénéficiaires ».

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

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

☞ Généralités

Conformément à l'article 201 octies du CGI, toute activité soumise à la TVA doit faire l'objet d'un secteur distinct dans la comptabilité.

Il est rappelé que dans le cas d'assujettissement à la TVA, les recettes et les dépenses budgétaires sont constatées hors taxe, mais les bordereaux d'émission des titres et les titres eux-mêmes ainsi que les bordereaux de mandats et les mandats eux-mêmes doivent faire apparaître :

- le montant hors taxe de la recette ou le montant hors taxe déductible de la dépense ;
- le montant de la TVA collectée ou déductible ;
- le montant total à recouvrer ou à payer.

☞ Terminologie

Pour les activités des services publics pour lesquels la collectivité ou l'établissement public a la qualité d'assujetti à la TVA, la TVA comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun leurs règles propres.

L'un concerne, *en amont*, le régime des droits à déduction de la TVA ; la TVA *payée* (c'est-à-dire celle facturée par les fournisseurs) se décompose en :

- TVA déductible ;
- TVA non déductible⁵.

L'autre concerne, *en aval*, l'application de la TVA aux opérations réalisées par le service : la TVA *collectée* (TVA sur les produits).

☞ Principes

La TVA collectée d'une part, la TVA déductible d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges d'exploitation. 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 TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit 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 charge que le bien ou le service même.

☞ Comptabilisation des opérations

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

- le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la TVA non déductible ;
- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44562 « TVA déductible sur immobilisations ».

Pour les achats et ventes de biens et services :

- les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 « hors TVA déductible » ;
- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » ;
- les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 « hors TVA collectée » ;
- la TVA collectée par l'établissement constitue une dette envers le Trésor public enregistrée au crédit du compte 44571 « TVA collectée ».

⁵ Dans le cas où les dépenses du service ne sont pas exclusivement affectées à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

Lorsque la TVA déductible est inférieure à la TVA collectée, le compte 4457 est débité par le crédit du compte 4455 « TVA à décaisser » (au crédit du compte 44558 dans le cas des autres taxes assimilées à la TVA).

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

Lorsqu'il est appliqué un *coefficient de déduction* (qui détermine la part de TVA payée aux fournisseurs qui est déductible, donc inscrite au débit du compte 44562 ou 44566) différent de 1 ou de 0, les reversements que le service doit opérer ou dont il bénéficie à raison de la différence entre le coefficient provisoire appliqué lors de la survenance de la dépense et le coefficient définitif calculé après la clôture de l'exercice constituent respectivement une dépense budgétaire à inscrire au débit du compte d'immobilisation concerné ou du compte 678 selon le cas et une recette budgétaire à inscrire au crédit du compte d'immobilisation concerné ou du compte 778 selon le cas. Dans ces deux situations, le compte de TVA déductible initialement débité (44562 ou 44566) est utilisé en contrepartie de la dépense ou de la recette.

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

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

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

- du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter » s'il existe un crédit de TVA ;
- du compte au Trésor pour le solde à décaisser.

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

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

- 4456 « TVA déductible » ;
- 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » ;
- 44551 « TVA à décaisser ».

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

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

- 44571 « TVA collectée », préalablement débité du montant de la TVA déductible de l'exercice par le crédit du compte 4456 « TVA déductible » ;
- 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, le cas échéant, 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Ce compte est débité du montant de la TVA afférente à la retenue de garantie par le crédit du 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 4452 - TVA intracommunautaire due

Un compte spécifique enregistre la TVA intracommunautaire.

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

La collectivité acheteuse doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités soumises à la TVA, enregistrer :

- la TVA à payer, au crédit du compte 4452 ;
- et la TVA déductible, au débit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de l'achat.

La collectivité acheteuse doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités non soumises à la TVA et ne bénéficie pas du régime dérogatoire, enregistrer la TVA intracommunautaire due au crédit du compte 4452 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2). [Le compte 4452 est soldé par le crédit du compte 515 lors des opérations de liquidation de TVA.](#)

Compte 4453 - TVA due à l'importation

Depuis le 1^{er} janvier 2022, la TVA relative aux importations est recouvrée par la DGFIP lors du dépôt des déclarations périodiques de TVA par l'entité réalisant ces opérations, dès lors qu'elle est identifiée comme un redevable identifié à la TVA en France. Comme lors d'acquisitions intracommunautaires, cette nouvelle procédure permet à l'entité réalisant des opérations à l'importation, de bénéficier d'un mécanisme de collecte-déduction de la TVA directement sur sa déclaration sans avance de trésorerie puisque cette dernière est à la fois collectée et déductible.

Comptablement, la TVA relative à ces opérations réalisées en dehors de l'Union Européenne est enregistrée au compte 4453.

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 4453 ;
- et une TVA déductible, au débit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de l'achat.

Lors des opérations habituelles de liquidation de la TVA, c'est-à-dire au moment du dépôt de la déclaration périodique de TVA par l'entité publique locale, le compte 4453 est débité par le crédit des comptes de TVA idoines, permettant ainsi de déterminer la TVA à payer ou le crédit de TVA à reporter.

Lorsque l'acquisition est destinée à l'une de ses activités non soumises à la TVA, l'entité enregistre la TVA due à l'importation au crédit du compte 4453 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2). Le compte 4453 est soldé par le crédit du compte 515 lors des opérations de liquidation de TVA.

Compte 44552 - Redevances sanitaires d'abattage et de découpage

Ce compte est destiné à enregistrer les redevances sanitaires d'abattage et de découpage (article 55 de la loi de Finances rectificative pour 1989).

Ces redevances sont constatées et recouvrées comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée avec les sûretés, garanties, privilèges et sanctions applicables à cette taxe. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme pour cet impôt.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Elles sont inscrites au crédit du compte 44552. Ce compte est débité des reversements périodiques à la recette des impôts.

Compte 44563 - TVA transférée par d'autres organismes

Le compte 44563 est un compte non budgétaire destiné à enregistrer le montant de TVA transférée par d'autres organismes dans le cadre d'acquisitions d'immobilisations.

Compte 44565 - TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement

Lors du paiement d'une avance sur un marché de fonctionnement, le compte 44565 « TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement » est crédité par le débit du compte 44566 « TVA sur autres biens et services » pour le montant de la TVA applicable à l'avance, au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur, afin de constater la TVA déductible afférente à cette avance concomitamment à son versement. Le compte 44565 est soldé lors de la récupération de l'avance.

Compte 44585 – TVA sur retenue de garantie

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

Ce compte est débité du montant de la TVA afférente à la retenue de garantie par le crédit du 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 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » est crédité des charges portées au débit des subdivisions intéressées du compte 63 « Impôts, taxes et versements assimilés ».

Il est débité lors du règlement par le crédit du compte de disponibilités.

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

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

*Compte 45 - Comptabilité distincte rattachée**Compte 451 - Compte de rattachement avec (à subdiviser)*

Le compte 451 est utilisé dans deux cas de figure pour assurer le dénouement financier des opérations de recettes et de dépenses :

- lorsque le service est géré en budget annexe, pour faire le lien avec le budget principal. En effet, les budgets annexes, à la différence des régies dotées de la seule autonomie financière ou de la personnalité morale, ne disposent pas de leur propre compte de disponibilités ;
- lorsque le service est un budget principal, pour faire le lien avec d'éventuels budgets annexes. 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 service, puis le compte 451 est crédité par débit du compte de la classe 4 où a été pris en charge le mandat. Lors de son règlement, le compte au Trésor de la comptabilité principale est crédité par le débit du compte 451.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 451 est également utilisé en cas de prestations réciproques entre le budget principal et le budget annexe (dépense dans le budget annexe correspondant à une recette dans le budget principal, ou inversement).

Compte 458 - Opérations pour le compte de tiers

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 qui exerce, en vertu d'une convention, tout ou partie des attributions de la maîtrise d'ouvrage pour le compte du mandant.

Ce compte enregistre les opérations d'investissement et de fonctionnement exécutées pour le compte de tiers.

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 » (compte 4581) et du chiffre 2 « Recettes » (compte 4582).

Le compte ainsi complété 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 émission de titres et de mandats. Après l'achèvement des travaux, le compte de dépenses et le compte de recettes doivent présenter en principe un solde équivalent.

La participation éventuelle du service au financement de l'opération est enregistrée au crédit du compte 4582 et au débit de la subdivision du compte 674 appropriée.

À la clôture de l'opération, la subdivision « dépenses » et la subdivision « recettes » présentent un montant égal.

Les comptes 4581 et 4582 sont alors soldés réciproquement par *opération d'ordre non budgétaire*.

Compte 46 - Débiteurs divers et créditeurs divers

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

Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations

Le compte 462 (à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 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'éléments d'actif ». Le compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés » est parallèlement débité par le crédit d'un des comptes 21, 26 ou 27 où figurait l'immobilisation.

Compte 463 - Emprunts souscrits dans le public gérés par la collectivité

Les souscriptions reçues sont inscrites au crédit de la subdivision 4631 par débit du compte de disponibilités.

En fin d'émission, le montant total de la souscription est transporté au compte 163 « Emprunts obligataires » à hauteur du montant nominal de l'emprunt ; l'excédent est reversé aux souscripteurs par crédit du compte de disponibilités.

Au 31 décembre, les intérêts courus non échus sont rattachés au compte 16883 par débit du compte 66112 selon les procédures décrites en commentaire du compte 1688.

À l'échéance :

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- le montant des capitaux à rembourser est porté au crédit du compte 4633 par débit du compte 163 ;
- le montant des intérêts à payer est inscrit au crédit du compte 4632 par le débit du compte 66111 pour les intérêts échus dans l'exercice.

Les règlements sont effectués par débit du compte 4632, et le cas échéant du compte 4633, par crédit du compte au Trésor.

Compte 464 - Encaissements pour le compte de tiers

Ce compte retrace à son crédit des encaissements reçus par le service, et à son débit les reversements à effectuer à des tiers, en vertu de textes le prévoyant.

Le compte 464 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 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 suivants 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 464 est crédité par le débit du compte au Trésor. Le compte 464 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 466 - Excédents de versement

Le compte 466 « Excédents de versement » est crédité par le débit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » (cf commentaire des comptes 47141).

Il est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors du remboursement de l'excédent de versement ;
- d'un compte de tiers pour le montant des sommes compensées avec d'autres créances du service ;
- du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » pour les créances prescrites au profit de la collectivité. Les excédents de faible montant sont atteints par la prescription acquisitive de trois mois après leur notification au créancier⁶ en application de l'article 21 de la loi de finances n°66-948 du 22 décembre 1966. Les excédents supérieurs à 8 € sont quant à eux prescrits dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis en vertu de l'article 1^{er} de la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968.

Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

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

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

Le compte 46717 « Autres comptes créditeurs – Cessions, oppositions » enregistre les cessions de créances ou oppositions dont le comptable assignataire est régulièrement informé.

Le compte 4672 (à terminaison 1 pour la phase amiable et 6 pour la phase contentieuse) « Autres comptes débiteurs » est débité du montant des sommes dues au service par les débiteurs autres que ceux pour lesquels il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

⁶ Seuil fixé à 8 €.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 4673 « Cotisations interprofessionnelles » enregistre les cotisations interprofessionnelles, éventuellement recouvrées par l'intermédiaire du service public gestionnaire d'abattoir qui ne constituent pas des créances de ce dernier. Elles ne sont donc pas prises en charge dans la comptabilité des charges du service. L'encaissement de ces cotisations est enregistré au crédit du compte 4673. Ces dernières sont reversées aux destinataires selon une périodicité variable spécifique aux différentes natures de cotisations.

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

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

Le compte 46772 « Débiteurs divers - Différences de conversion » fonctionne selon les mêmes modalités que celles décrites pour le compte 417 « Clients - Différences de conversion ».

Le compte 4678 « Déficit sur opérations de gestion » enregistre les déficits liés à des opérations de gestion (notamment les différences de caisse négatives) constatés par l'émission d'un ordre de paiement comptable au débit du compte 4678 « Déficit sur opérations de gestion » par le crédit du compte au Trésor. Ce compte est soldé par la prise en charge d'un mandat au débit du compte 6583 « Déficit sur opérations de gestion » (voir commentaires du compte).

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

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

Compte 47 - Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce compte doit être apuré dans les délais les plus brefs par imputation au compte définitif.

Compte 471 - Recettes à classer ou à régulariser

Le compte 4711 « Versements des régisseurs » est :

- crédité par le débit du compte de disponibilités, 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.

Le compte 4712 « Virements réimputés » est :

- crédité par le débit du compte de disponibilités, lors de la réimputation du virement ;
- débité par le crédit du compte de disponibilités lors du règlement (régularisation).

Les sommes enregistrées sur ce compte sont régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Le compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » est crédité par le débit du compte de disponibilités. Ces recettes sont portées sur le relevé P503.

Compte 4714 – Recettes à réimputer

Le compte 4714 « Recettes à réimputer » 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).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » 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 471411 « Excédents à réimputer – Personnes physiques » retrace les excédents à réimputer des particuliers (débiteurs de droit privé – personnes physiques).

Le compte 471412 « Excédents à réimputer – Personnes morales » retrace les excédents à réimputer des autres débiteurs (personnes morales de droit public ou de droit privé).

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 » autrement.

Le compte 47142 « Frais de saisie perçus avant prise en charge » est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des frais de saisie non encore pris en charge. Le compte 47142 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.

Le compte 47143 « Flux d'encaissement à réimputer » est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des flux d'encaissement qui n'ont pu être affectés automatiquement à l'émargement de titre de recettes. Le compte 47143 est débité par le(s) compte(s) de reste(s) à recouvrer que l'encaissement destiné à apurer.

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

Le solde des comptes 4717 « Recettes relevé Banque de France » retrace les encaissements figurant sur le relevé banque de France (BDF) concernant la collectivité ou l'établissement 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.

Le compte 47171 « Recettes relevé BDF – Hors Héra » retrace les encaissements figurant sur le relevé banque de France 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 (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...) ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé banque de France (émargements du ou des encaissements initiaux dans HELIOS) 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 47172 « Recettes relevé BDF – Héra » retrace les encaissements figurant sur le relevé banque de France qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- 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 banque de France (après émargements du ou des encaissements initiaux dans CloHélios, application d'apurement de 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...).

Compte 4718 - Recettes à classer ou à régulariser

Ce compte enregistre les opérations d'encaissement avant émission de titre autre que ceux précités. Il enregistre, notamment, les excédents liés à des opérations de gestion (par exemple, les écarts de caisse positifs). Le compte 4718 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 sont à régulariser dans le mois de la constatation de leur paiement.

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

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

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

Le compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » est :

- débité des commissions 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 compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » enregistre les opérations relatives aux dépenses réglées sans mandatement préalable autres que celles précitées. Le compte 4728 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 comptes 475 sont utilisés 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 – Recettes 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.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Il est crédit 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 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

Ce compte 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.

Comptes 476 et 477 - Différences de conversion

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

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

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

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

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

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

- | | |
|--|---------------------|
| - débit 47611 « Diminution des prêts » | crédit 27.. |
| - débit 47612 « Diminution d'autres créances » | crédit 417 ou 46772 |
| - débit 47621 « Augmentation d'emprunts et dettes assimilées » | crédit 16.. |
| - débit 47622 « Augmentation d'autres dettes » | crédit 407 ou 46771 |

Les subdivisions du compte 477 sont principalement mouvementées comme suit :

- | | |
|----------------------|---|
| - débit 27.. | crédit 47711 « Augmentation des prêts » |
| - débit 417 ou 46772 | crédit 47712 « Augmentation d'autres créances » |
| - débit 16.. | crédit 47721 « Diminution d'emprunts et dettes assimilées » |

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- débit 407 ou 46771 crédit 47722 « Diminution d'autres dettes ».

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

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

Compte 478 - Autres comptes transitoires

Compte 4781 – Frais de poursuite 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 est comptabilisé selon les dispositions ci-après.

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

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, puis il est crédité par le débit du compte de disponibilités. Le compte est ensuite crédité par le débit du compte 515 lors du versement par le comptable centralisateur.

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

Compte 4784 – Arrondis sur déclaration de TVA

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

Compte 48 - Comptes de régularisation

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

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

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

Compte 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

En fin d'exercice, le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » enregistre à son débit les charges à répartir sur plusieurs exercices qui comprennent les frais d'émission des emprunts par le crédit du compte 79 « Transferts de charges ». Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » du montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice, également en ce qui concerne l'exercice du transfert.

Toute inscription au compte 481 « Charges à répartir » ne peut résulter que de dispositions réglementaires la prévoyant expressément, après délibération de l'assemblée.

Compte 4815 - Charges liées à la crise sanitaire COVID-19

Les charges exceptionnelles directement liées à la crise sanitaire du COVID-19 peuvent être étalées sur une durée maximale de cinq ans dans les conditions fixées par la circulaire interministérielle NOR

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

TERB2020217C du 24 août 2020 « Traitement budgétaire et comptable des dépenses des collectivités territoriales, des groupements et de leurs établissements publics liées à la gestion de la crise sanitaire du COVID-19 ».

Dans ce cas, le compte 4815 « Charges liées à la crise sanitaire COVID-19 » est débité par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement » pour le montant total des charges à étaler (opération d'ordre budgétaire). Puis, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » est débité par le crédit du compte 4815 (opération d'ordre budgétaire) pour le montant de la quote-part annuelle reprise au compte de résultat. Cette dernière opération est à comptabiliser annuellement sur la période d'étalement.

Compte 4816 - Frais d'émission des emprunts et des bons à moyen terme négociables

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

Ces frais peuvent être :

- soit maintenus en charges d'exploitation 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 d'exploitation » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

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

Compte 4817 - Pénalités de renégociation de la dette

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

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

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

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

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

Lorsque les indemnités de renégociation 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 668 (cf. commentaire du compte 668).

Compte 4818 - Charges à étaler

Le compte 4818 « Charges à étaler » ne peut être utilisé que sur autorisation conjointe des ministres chargés du budget et des collectivités locales.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les montants figurant en solde débiteur de ce compte à l'ouverture des comptes en 2008 sont amortis selon les modalités décrites ci-dessus.

Compte 486 - Charges constatées d'avance

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

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

Compte 487 - Produits constatés d'avance

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

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

Compte 49 - Dépréciations des comptes de tiers

Ces comptes n'enregistrent jamais d'opérations budgétaires.

Les comptes sont crédités en fin d'exercice par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » par opération d'ordre semi-budgétaire.

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

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet, les comptes 491 et 496 sont débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ».

1.5. CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

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

Compte 50 - Valeurs mobilières de placement

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

Compte 506 - Obligations

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

Obligations souscrites lors d'une émission

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

Obligations acquises sur le marché secondaire

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

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

☞ *Obligations vendues sur le marché secondaire*

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

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

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

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

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

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

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

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

☞ *Obligations venant à l'échéance*

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

Le compte de disponibilités est débité par le crédit :

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

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

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

Le compte de disponibilités est débité par le crédit :

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

Le compte 4713 est débité par le crédit :

- du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » pour le montant des intérêts ;
- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » pour le surplus ;
- 3^{ème} cas : le montant du remboursement est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte de disponibilités est débité par le crédit :

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

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

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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

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

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

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

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

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

Le compte de disponibilités est débité du montant du remboursement par le crédit :

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

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

Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Ce compte enregistre notamment les titres d'emprunts émis ou garantis par l'État, les parts de fonds communs de placements et actions de SICAV autorisées.

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

*Compte 51 - Banques, établissements financiers et assimilés**Compte 5113 - Effets à l'encaissement*

Ce compte est débité par le crédit du compte de redevable concerné lors de la remise à l'encaissement de chèques-restaurant, de chèques emplois services universels, de chèques d'accompagnement personnalisés, de titres - emplois services, de chèques-vacances ou encore de dispositifs d'aide au paiement des factures d'eau ou d'énergie.

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 (carte bancaire) » pour le montant des commissions prélevées qui sera in fine imputée au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

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

Le compte 5115 est débité à J + 1 au vu du ticket message édité par le terminal de paiement électronique du montant brut des encaissements effectués à J par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs ».

Il est crédité par le débit du compte de disponibilités pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » pour le montant des commissions prélevées.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Lorsque l'encaissement a été opéré par un terminal de paiement installé sans le poste comptable, l'encaissement est directement enregistré au débit du compte de disponibilités, 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 - TIP à l'encaissement

Le compte 5116 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation de la diminution de la créance du service (compte « clients ») et, d'autre part, la constatation de l'encaissement des fonds (compte au Trésor).

Il est débité par le crédit du compte « clients ». Il est crédité par le débit du compte au Trésor.

*Comptes 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 de disponibilités 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 placé vis-à-vis du service ou de l'établissement public dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque ; l'opération est purement et simplement annulée en constatant une écriture de débit au compte de prise en charge du titre, crédité à l'origine, par le crédit du compte 51172.

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 - TIP impayés

À l'instar du compte 5116, le compte 51176 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation du TIP impayé (compte au Trésor) et, d'autre part, la constatation du rétablissement de la créance de la collectivité (compte « clients »).

Il est débité par le crédit du compte au Trésor. Il est ensuite crédité par le débit du compte « clients ».

Compte 51178 – Autres valeurs impayées

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 515. Il est crédité par le débit du compte 515, lors de la régularisation de l'impayé, ou du compte du redevable en l'absence de régularisation.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 5118 – Autres valeurs à l'encaissement*

Le compte 5118 est utilisé pour retracer les recouvrements par prélèvements automatiques. A l'échéance il est débité par le crédit du compte du redevable. Il est crédité par le débit du compte 515 à réception du relevé de la Banque de France pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » pour le montant des commissions prélevées qui sera in fine imputé au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

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 de 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 placements (court terme)**Compte 5162 – Comptes à terme*

Le compte 5162 retrace les sommes placées sur des comptes à terme. Les conditions d'ouverture et de gestion d'un compte à terme sont définies dans l'instruction n°04-004-K1 du 12 janvier 2004.

Le compte 5162 est débité par le crédit du compte au Trésor lors de l'alimentation du compte à terme. Il est crédité du montant du principal lors de la clôture du compte à l'échéance par le débit du compte au Trésor pour le montant du principal et des intérêts. Les intérêts sont comptabilisés au crédit du compte 4713 (recettes perçues avant émission de titre). Le compte 4713 est soldé lors de l'émission du titre au compte 768 (Autres produits financiers).

Compte 518 - Intérêts courus

Le compte 518 sert à retracer les intérêts courus non échus, à payer ou à recevoir à la fin d'exercice, notamment sur les lignes de trésorerie ou sur valeurs mobilières de placement.

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).

Une opération de contre-passation est effectuée au début de l'exercice suivant.

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 768 « Autres produits financiers » selon la nature des intérêts à recevoir (*opération d'ordre semi-budgétaire*).

Compte 519 - Concours financiers à court terme

Le compte 519 est destiné à recevoir le montant des fonds provenant de l'ouverture d'une ligne de crédit dans un établissement financier (compte 5193).

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

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

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 par le crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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 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. Aussi, ces opérations de financement à court terme sont-elles comptabilisées hors budget (voir les commentaires du compte 168 « Autres emprunts et dettes assimilées »).

Compte 54 - Régies d'avances

Le compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) » est débité, conformément aux dispositions de l'instruction interministérielle relative aux régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et des établissements publics locaux, du montant des avances consenties par le crédit du compte de disponibilités.

Il est crédité par le débit :

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

Le compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) » est débité du montant de l'avance pour fonds de caisse par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité lors du reversement de cette avance par le débit du compte de disponibilités.

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 la collectivité.

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 consenties (cf commentaire du compte 4093).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 55 - Avances de trésorerie versées*

Les subdivisions de ce compte sont débitées des avances de trésorerie consenties conformément à la réglementation et créditées des remboursements.

*Compte 58 - Virements internes**Compte 580 - Opérations d'ordre budgétaires*

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

Il est utilisé 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 - Encaissements par lecture optique

Le compte 584 est utilisé pour les opérations d'encaissement par lecture optique pour gérer le décalage temporaire entre la mise à jour du fichier des débiteurs et la constatation des écritures comptables d'encaissements. Ce compte doit être soldé chaque jour et sa régularisation se fait immédiatement.

Ce compte est :

- débité en J des encaissements effectués par le crédit du compte de tiers sur lequel figure le reste à recouvrer ;
- crédité le même jour, après édition du journal Trésor-recettes, par le débit du compte au Trésor.

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

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

Compte 587 – Compte pivots

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

Compte 5871 – Compte pivot – encaissement régie à ventiler

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

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

Compte 5872 – Compte pivot – admission en non-valeur et créances éteintes

Le compte 5872 est débité par le crédit des comptes de prise en charge lors de la prise en compte [de la liste des créances éteintes](#) ou 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 [ou par le débit du compte 6542 « Créances éteintes »](#) lors de la prise en charge du [mandat pour les créances éteintes](#).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*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 HÉLIOS

Ces comptes sont utilisés lors des opérations de migration, de reprise de balance d'entrée ou de fusion/ventilation. 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 HÉLIOS

Le compte 5892 est utilisé pour les opérations de migration du compte 515 présent dans l'ancienne application vers la nouvelle application.

Compte 59 - Dépréciations des comptes financiers

Ces comptes n'enregistrent jamais d'opérations budgétaires.

Ils sont crédités du montant en fin d'exercice par le débit du compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » par opération d'ordre semi-budgétaire.

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet, les comptes 59 sont débités par le crédit du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers ». Tel est le cas notamment lorsque les valeurs mobilières de placement qui se sont dépréciées font l'objet d'une cession.

1.6. CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

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

- à l'exploitation normale ou courante du service ;
- à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les charges d'exploitation normales et courantes sont enregistrées sous les comptes 60 à 65.

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

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

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

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 d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les charges l'impôt sur les bénéfices (compte 69).

Les comptes 60 à 69 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 réalisent eux-mêmes ces immobilisations, les dépenses sont inscrites dans les comptes de charges correspondant à leur nature et, en fin d'exercice, elles sont transférées par écriture d'ordre budgétaire au débit du compte de bilan (21, 23 ou 203) par le crédit d'une subdivision du compte 72 « Production immobilisée » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 60 - Achats et variation des stocks

Au compte 60 sont enregistrés :

- les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker (comptes 601, 602 et 607) et les variations de stocks afférentes (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 qui ne passent pas par un compte de magasin, et dont les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486 ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 à 607, au prix d'achat.

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxes récupérables (TVA déductible).

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ».

Les frais accessoires d'achat payés à des tiers (transports, commissions, assurances...) sont comptabilisés aux comptes d'achats concernés (601 à 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 et non la facture correspondante, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter en fin d'exercice les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

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.

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.

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 ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*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'énergie⁷, assimilés, sur le plan comptable, à des matières premières administratives.

Comptes 6011, 6012, 6013 et 6018 - Achats stockés – Matières premières (et fournitures) – Réserves foncières, Portage, Autres

Ces comptes enregistrent notamment la quote-part des charges financières que l'établissement public foncier local a la possibilité d'intégrer au coût des stocks de terrains ou constructions.

Ils sont débités du montant des charges financières correspondantes (initialement inscrites au débit des subdivisions du compte 66) par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » (opération d'ordre budgétaire).

Comptes 6019 - Achats stockés – Matières premières (et fournitures) - Produits en atténuation de charges

Le compte 6019, dont l'utilisation est limitée aux établissements publics fonciers locaux, enregistre les produits connexes issus de l'exploitation des terrains et constructions stockés, lorsque l'établissement public foncier local (EPFL) a la possibilité de les déduire du coût des stocks de terrains ou constructions.

Ces produits sont inscrits au crédit (titre de recette) du compte 6019.

Le compte 6019 est mouvementé lorsque la convention opérationnelle prévoit expressément que les revenus locatifs viennent en atténuation des charges supportées par l'EPFL pour la détermination du prix de revient.

Le compte 6019 est mouvementé lorsque la convention opérationnelle prévoit expressément le remboursement des impôts fonciers par l'acquéreur.

Compte 602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

Les achats 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 achats sont inscrits au débit des comptes 601, 602, 607, au prix d'achat, par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements de marchandises.

Le compte 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) » enregistre notamment les terrains et construction à aménager des établissements publics fonciers locaux.

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 provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

⁷ Les achats de quotas d'émission de gaz à effet de serre et de certificats d'économie d'énergie dans le plan de comptes M4 sont enregistrés au compte 6013 « Matières premières et fournitures », le compte 601 « Achats stockés – Matières premières (et fournitures) » y étant subdivisé.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les soldes des comptes 6037, d'une part, 6031 et 6032, d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs selon qu'il y a stockage ou déstockage en fin d'exercice. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises d'une part, et des approvisionnements, d'autre part.

Le fonctionnement des subdivisions du compte 603 figure au commentaire de la classe 3 « Comptes de stocks et en-cours ».

☞ *Particularité : tenue des comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale*

En principe, l'inventaire permanent est tenu en comptabilité analytique.

Les services peuvent toutefois tenir cet inventaire permanent dans les comptes correspondants de la classe 3 suivant les modalités ci-après.

En ce qui concerne les stocks d'approvisionnements et de marchandises, les comptes 601, 602 et 607 sont débités par le crédit des comptes intéressés de la classe 4.

En cours d'exercice, les comptes de stocks (31/32 et 37) fonctionnent comme des comptes de magasins ; ils sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 « Variation des stocks » et crédités des sorties par le débit des comptes 6031, 6032 et 6037.

Compte 604 - Achats d'études et prestations de services

Les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production du service (incorporés aux ouvrages, travaux et produits fabriqués) sont inscrits au débit de ce compte.

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 le service.

Compte 606 - Achats de matières et fournitures non stockées

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 achats sont inscrits au compte 606 au prix d'achat par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Compte 607 - Achats de marchandises

Le compte 607 enregistre les achats de marchandises stockées qui sont destinées à être revendues en l'état.

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.

Le compte 6091 enregistre notamment les rabais, remises et ristournes obtenus par les établissements publics fonciers locaux sur leurs achats de terrains et constructions à aménager.

Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont comptabilisés au crédit des comptes d'achats concernés.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Comptes 61/62 - Autres charges externes*

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 61 - Services extérieurs**Compte 611 - Sous-traitance générale*

Sont enregistrées au débit du compte 611 les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrites aux comptes 604 et 605.

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.

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 du service qui l'utilise tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges d'exploitation à inscrire à l'un des comptes suivants :

- 6122 « Crédit-bail mobilier » ;
- 6125 « Crédit-bail immobilier ».

Lorsque le service devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat, il 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 le service.

Compte 613 - Locations, droits de passage et servitudes diverses

Ce compte reçoit les loyers des baux, ainsi que les malis sur emballages restitués.

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils sont payés au cours de ces derniers ; les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice doivent donc figurer au compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

Les locations versées s'imputent au compte 6132 « Locations immobilières » ou au compte 6135 « Locations mobilières » selon que le bien loué est un immeuble ou un bien meuble. Les loyers versés d'avance à titre de garantie sont comptabilisés au compte 275 « Dépôts et cautionnements versés ».

Le droit au bail versé pour le rachat d'un fonds de commerce n'est pas imputé au compte 613, mais au compte 206 « Droit au bail ».

Le compte 6137 enregistre l'ensemble des redevances, droits de passage et servitudes diverses, à savoir :

- redevances et loyers pour utilisation de réseaux, propriété de tiers ;
- redevances pour occupation du domaine public ;
- indemnités consécutives à l'implantation de réseaux sur les propriétés privées.

Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

Sont imputées au compte 614 « Charges locatives et de copropriété » l'ensemble des charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur :

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- pour le locataire, l'ensemble des charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur ;
- pour le propriétaire, l'ensemble des charges facturées en son nom.

Compte 615 - Entretien et réparations

En règle générale, les frais d'entretien et de réparations s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les frais d'entretien et de réparations doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations sur les constructions peuvent faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

Compte 617 - Études et recherches

Les frais d'études et de recherches qui ne visent pas à la réalisation d'un investissement doivent être imputés à ce compte.

Les frais d'études de réorganisation ou de restructuration des services peuvent faire l'objet d'un étalement ne pouvant excéder cinq années.

Dans cette hypothèse, le compte 4818 « Charges à étaler » est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement » au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes.

Compte 618 - Divers

Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses d'abonnements, de traductions, colloques, conférences, séminaires et autres services extérieurs divers tendant à la documentation de l'établissement.

Ainsi, au compte 618 sont notamment inscrits les frais de stage et de formation des agents réglés aux organismes, les frais de colloques et de séminaires organisés par le service ou avec sa participation ; 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.

En revanche, les frais exposés par les élus et agents pour leur propre formation sont respectivement imputés aux comptes 6535, 6251, ou 6256 (voir commentaire du compte 625 ci-après).

Par ailleurs, les frais de formation versés aux enseignants extérieurs pour lesquels des charges sociales sont versées s'imputent au compte 64 « Charges de personnel ».

Compte 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur les services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

*Compte 62 - Autres services extérieurs**Compte 621 - Personnel extérieur au service*

Sont inscrites à ce compte les sommes dues à des entreprises, des collectivités ou organismes en contrepartie de la mise à disposition de personnel, ce dernier n'étant pas directement rémunéré par le service qui l'utilise.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires*

Dans ce compte sont enregistrés notamment les honoraires ou indemnités versés à des personnes n'appartenant pas au personnel du service et pour lesquelles, il n'y a pas versement de charges sociales par le service (voir compte 64). Les honoraires de conseil en organisation ou gestion sont inscrits à ce compte.

L'imputation au compte « Honoraires » est, en principe effectuée pour les honoraires constituant véritablement des charges normales d'exploitation du service.

Ainsi les honoraires de notaire englobés avec les droits d'enregistrement et autres frais pouvant être exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble, sont inscrits au compte d'immobilisations dont ils constituent un élément du prix de revient.

Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques

En règle générale, les actions publicitaires renouvelées chaque année constituent des charges d'exploitation. Les actions exceptionnelles présentant des effets bénéfiques pour un certain nombre d'exercices ultérieurs peuvent être étalées sur plusieurs exercices si leur importance le justifie et dès lors que la rentabilité commerciale des produits ou services concernés est démontrée.

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 le service n'assure pas par ses propres moyens (sous réserve qu'ils ne soient pas décrits à la subdivision concernée du compte 60) à l'exception des frais de transport liés à l'acquisition d'une immobilisation qui constitue des frais accessoires du prix de cette immobilisation.

Le compte 6247 « Transports collectifs du personnel » ne concerne que les frais payés directement au transporteur.

Les locations de véhicules sont imputées au compte 6135 « Locations mobilières ».

Compte 625 - Déplacements, missions et réceptions

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel (frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission, frais de déménagement) ainsi que les frais de réception.

Le compte 6251 « Voyages et déplacements » concerne exclusivement les frais de transport individuel du personnel, alors que le compte 6256 « Missions » retrace l'ensemble des frais exposés à l'occasion de l'envoi en mission d'un agent : frais de transport, nourriture et logement (cf. commentaire du compte 618 ci-dessus).

Les missions et déplacements des élus sont imputés au compte 653 « Indemnités et frais de mission et de formation des élus et des membres du conseil d'administration ».

Compte 627 - Services bancaires et assimilés

Ce compte enregistre des charges constituant la rémunération d'un service contrairement aux charges financières qui constituent une rémunération de l'argent. Sont comptabilisés à ce compte, notamment, les frais sur titres, les commissions et frais sur émission d'emprunts. Les frais d'émission des emprunts obligataires peuvent être étalés dans les conditions indiquées au commentaire du compte 4816 « Frais d'émission des emprunts obligataires ».

Compte 628 - Divers

Le compte 6287 « Remboursement de frais » enregistre les remboursements de frais effectués notamment par le service à la collectivité de rattachement, à l'exclusion des remboursements concernant le personnel mis à disposition qui s'impute au compte 6215 (compte à ouvrir dans un budget annexe).

Les frais remboursés correspondent aux dépenses réelles assurées par la collectivité de rattachement pour le compte du service si ces dépenses peuvent être déterminées.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Dans le cas contraire, il convient de répartir les frais communs forfaitairement. 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 de la collectivité bénéficiaire.

Compte 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés

Les impôts, taxes et versements assimilés 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 sur les bénéfices ne sont pas comptabilisés sous ce compte. Ils sont inscrits au compte 6951 « Impôts sur les bénéfices ».

Les versements au Trésor public à effectuer au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 631 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) » aux diverses subdivisions concernées intitulées :

- taxes sur les salaires (compte 6311) ;
- taxe d'apprentissage (compte 6312) ;
- participation des employeurs à la formation professionnelle continue (compte 6313) ;
- cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction (compte 6314).

La contrepartie figure au crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Lorsque le montant des dépenses libératoires (acquittées ou dues à l'inventaire) est inférieur au montant de la taxe ou de la participation obligatoire, le montant du versement restant à effectuer au Trésor doit être inscrit au crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » ou de la subdivision du compte 4486 intitulée « État - Charges à payer » par le débit du compte 631.

Les versements à fonds perdus ou subventions au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 633 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) » aux diverses subdivisions concernées, intitulées :

- participation des employeurs à la formation professionnelle continue lorsque les dépenses sont libératoires (compte 6333) ;
- participation des employeurs à l'effort de construction lorsqu'il s'agit de versements à fonds perdus (compte 6334) ;
- versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage (compte 6335).

Le compte 6358 « Autres droits » enregistre notamment la taxe d'abattage, instituée par l'article 28 de la loi de finances pour 2004 qui est due par les exploitants d'établissements d'abattage. Elle est perçue par l'État au profit de FranceAgriMer pour le financement du service public de l'équarrissage et d'aides à la collecte et au traitement de sous-produits animaux des exploitations agricoles. Les règles fiscales applicables sont décrites par l'instruction publiée au Bulletin Officiel des Impôts n°77 du 5 mai 2004 sous la référence 3 P-4-04.

Les autres dépenses ayant le caractère de charges figurent dans les comptes de charges concernés de la classe 6.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Lorsque la législation permet d'imputer à titre de dépenses libératoires les dépenses restant dues à la fin de l'exercice, ces dernières sont comptabilisées au débit des comptes d'actif ou des comptes de charges concernés par le crédit des comptes de tiers intéressés.

Compte 64 - Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations du personnel du service ;
- par les charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Le compte 641 « Rémunérations du personnel » se compose de la rémunération nette due aux personnels et des cotisations sociales ouvrières.

Il est débité par le crédit des comptes 421 « Personnel - rémunérations dues » pour le montant des rémunérations nettes dues au personnel, 431 « Sécurité sociale » (cotisation ouvrière de sécurité sociale précomptée, contribution sociale généralisée), 437 « Autres organismes sociaux » (cotisation ouvrière précomptée au profit d'autres organismes sociaux) et 4421 « Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu » (prélèvements réalisés sur la rémunération des agents).

Le compte 6412 retrace les indemnités de congés payés acquises à la clôture de l'exercice par le personnel. À la date d'arrêté des comptes, la sortie de ressources est certaine et est sans contrepartie future dans la mesure où elle correspond à la rémunération d'un service rendu par le personnel. Le compte 6412 est débité, à la clôture de l'exercice, du montant des indemnités de congés payés acquises, par le crédit du compte 4282.

Au cours de l'exercice suivant, le compte 6412 est crédité par le débit des comptes 4282. Cette écriture de contre-passation est opérée au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant.

Les charges sociales patronales sont comptabilisées aux comptes 645 et 647.

Le compte 6451 « Cotisations à l'URSSAF » est débité par le crédit du compte 431 « Sécurité sociale ».

Les comptes 6419 et 6459 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.

La prise en charge par le service de tout ou partie des titres d'abonnement de transport souscrits par leur personnel est imputée au compte 648 (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).

Compte 65 - Autres charges de gestion courante

Les autres charges de gestion courante inscrites au compte 65 comprennent notamment :

- les indemnités et frais de mission et de formation des élus ;
- les pertes sur créances irrécouvrables ;
- les redevances versées pour concessions, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires.

Compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires

Les dépenses d'informatique en nuage (« cloud ») sont retracées au compte 6512 « Droits d'utilisation - Informatique en nuage ».

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrites dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 6518.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 653 - Indemnités et frais de mission et de formation des élus et des membres du conseil d'administration*

Ce compte enregistre les indemnités, les frais de mission et de formation des élus et des membres du conseil d'administration ainsi que les cotisations de retraite et de sécurité sociale correspondantes.

Compte 654 - Pertes et créances irrécouvrables

L'article R.276-2 du livre des procédures fiscales donne une définition textuelle de l'irrécouvrabilité des créances. S'entend comme une créance pouvant être admise en non-valeur, toute créance dont l'irrécouvrabilité est constatée lorsque les diligences de recouvrement s'avèrent impossibles (prescription, adresse demeurant invalide...) ou vaines (impécuniosité...). L'irrécouvrabilité peut également être constatée lorsque les perspectives de recouvrement ne sont pas estimées suffisantes pour justifier la poursuite des diligences (sélectivité des poursuites). Les créances éteintes sont individualisées dans un compte dédié.

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit de ce compte 6541 « Créances admises en non-valeur » à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'entité pour apurement des comptes de prise en charge des titres de recettes. Lorsque le juge des comptes infirme la décision de l'entité, l'ordonnateur émet au vu du jugement un titre de recette au compte 7718 à l'encontre du comptable (compte 429). Cette procédure ne vaut que pour les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ou du régisseur avant le 1^{er} janvier 2023.

Le compte 6542 « Créances éteintes » enregistre les pertes sur les créances éteintes dans le cadre d'une procédure de surendettement ou d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Lorsqu'une provision a été constituée pour la dépréciation du compte de redevables a été constituée, la reprise de cette provision atténue la charge induite par l'admission en non-valeur ou l'extinction de la créance.

Compte 6583 – Déficits sur opérations de gestion

Le compte 6583 « Déficits sur opérations de gestion » enregistre, notamment, les charges relatives aux écarts de caisse négatifs et aux escroqueries aux faux ordres de virement (FOVI).

Les écarts de caisse négatifs donnent lieu à l'émission d'un mandat au compte 6583 « Déficits sur opérations de gestion » justifié par le relevé de compte faisant apparaître l'écart, pour les régies disposant d'un compte DFT, ou pour les régies ne disposant pas de compte DFT, d'un certificat administratif de l'ordonnateur notifiant la prise en charge du déficit sur le budget de la collectivité accompagné, en cas de vérification de la régie, du procès-verbal de vérification comptable constatant l'écart de caisse.

Les charges résultant des escroqueries aux faux ordres de virement (FOVI) donnent lieu à l'émission d'un mandat direct au profit du véritable créancier, au compte 6583 « Déficits sur opérations de gestion », justifié par les pièces attestant de l'escroquerie.

Compte 66 - Charges financières

Le compte 66 enregistre les charges rattachées à la gestion financière à l'exclusion des services bancaires qui sont compris dans les « autres services extérieurs » (voir commentaire du compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Toute charge financière est comptabilisée comme telle quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel.

Compte 661 - Charges d'intérêt

Le compte 661 « Charges d'intérêts » enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par le service à ses différents prêteurs. Les intérêts dus au titre de l'ouverture de lignes de crédit doivent être imputés à la subdivision 6615.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les intérêts courus non échus sur emprunts sont comptabilisés en fin d'exercice au débit du compte 66112 « Intérêts - Rattachement des ICNE » par le crédit de la subdivision intéressée du compte 1688 « Intérêts courus » (opération d'ordre semi-budgétaire).

Le compte 1688 est débité à la réouverture des comptes par le crédit du compte 66112, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent qui sont échus durant l'exercice courant (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un mandat d'annulation).

À l'échéance, le montant total des intérêts à payer est imputé au débit du compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

Les intérêts courus non échus à payer sur lignes de trésorerie ouvertes dans les établissements financiers font l'objet d'un rattachement au moyen d'une opération d'ordre 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.

Compte 666 - Pertes de change

Le compte 666 « Pertes de change » enregistre à son débit les pertes de change effectivement supportées par le service au cours de l'exercice sur opérations courantes ou sur opérations en capital. Si une provision a été constituée, une reprise est alors constatée au compte 7865.

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 (voir commentaire du 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 les commentaires du compte 4817.

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'une renégociation ou d'un refinancement d'emprunt sont comptabilisées au débit :

- du compte 6681 « Indemnité pour remboursement anticipé d'emprunt à risque » s'il s'agit d'emprunt à risque sauf lorsque l'indemnité est intégrée aux intérêts du nouvel emprunt (cf. compte 6682 ci-après) ;
- 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 concerné sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts perçus au titre de ce contrat. Ces intérêts perçus sont comptabilisés au compte 7688 « Autres »

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) et crédit du compte 796 (chapitre 043).

Cette opération doit faire l'objet d'un suivi en engagement hors bilan.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 67 - Charges exceptionnelles*

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit :

- du compte 671 lorsqu'elles concernent des opérations d'exploitation ;
- du compte 674 lorsqu'il s'agit de subventions ;
- des comptes 675 et 678 lorsqu'elles concernent des opérations en capital.

Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion, telles que dons, pénalités et amendes fiscales ou pénales, rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéficiaires).

Compte 672 - Reversement de l'excédent à la collectivité de rattachement

Lors de l'affectation du résultat, l'assemblée délibérante peut décider, dans certaines conditions, du reversement à la collectivité de rattachement (voir titre 3, chapitre 5 « La détermination et l'affectation du résultat »).

Dans ce cas, le compte 672 est débité du montant reversé par le crédit du compte 4431 dans les régies à personnalité morale ou les régies dotées de la seule autonomie financière.

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 d'exploitation.

Il est débité soit par le crédit du compte de débiteur où figure le titre en reste à recouvrer, soit par le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » si le titre d'origine a été recouvré.

Compte 674 - Subventions exceptionnelles

Sont comptabilisées à ce compte les subventions versées par le service.

Le versement de fonds de concours ou de subventions par un service public industriel et commercial est envisageable sous réserve de deux conditions cumulatives :

- le fonds de concours ou la subvention participe à l'exercice de la compétence du service public industriel et commercial (interdiction des subventions étrangères à l'objet du SPIC) ;
- le fonds de concours ou la subvention bénéficie à l'utilisateur du service.

Dans le cadre de la remise d'un bien à titre gratuit ou à l'euro symbolique, le compte 674 enregistre à son débit la valeur nette comptable des éléments d'actif remis par le crédit du compte d'immobilisation concerné (opération d'ordre budgétaire). La réintégration des amortissements est constatée par opération d'ordre non budgétaire, par le débit du compte d'amortissement et le crédit du compte d'immobilisation concernés.

Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Le compte 675 est débité du montant de la valeur brute, le cas échéant diminuée des amortissements, des éléments d'actif cédés ou devenus sans valeur, à l'exception des valeurs mobilières de placement (cf. compte 667), par le crédit des comptes 21, 26 ou 27 (opération d'ordre budgétaire). Le prix de cession est inscrit au compte 775.

Compte 678 - Autres charges exceptionnelles

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles telles que les malis provenant de clauses d'indexation, du rachat d'obligations émises par le service.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les rectifications sur exercices clos transférant à la section d'exploitation une dépense faite à tort à un compte de bilan sont également portées au débit du compte 678, ainsi que, le cas échéant, l'incidence de certaines variations du coefficient de déduction de la TVA.

Compte 68 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation normale ou courante (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui constituent des charges exceptionnelles (compte 687).

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

 *Amortissements*

Les comptes de dotations aux amortissements sont exclusivement appelés à être mouvementés dans le cadre d'opérations d'ordre budgétaires.

Voir les comptes 28 « Amortissements des immobilisations », 169 « Primes de remboursement des obligations » et 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » pour la technique comptable proprement dite.

 *Dépréciations*

Les comptes de dotations aux dépréciations peuvent être appelés à jouer soit dans le cadre d'opérations d'ordre budgétaires (dépréciations des immobilisations et des stocks de matières premières, d'en-cours de production et de produits finis), soit dans le cadre d'opérations d'ordre semi-budgétaires (dépréciations des stocks d'autres approvisionnements et de marchandises, des comptes de tiers et des comptes financiers).

Voir les comptes 29 « Dépréciations des immobilisations », 39 « Dépréciations des stocks et en-cours », 49 « Dépréciations des comptes de tiers » et 59 « Dépréciations des comptes financiers » pour la technique comptable proprement dite.

 *Provisions*

Les comptes de dotations aux provisions peuvent être appelés à jouer soit dans le cadre d'opérations d'ordre semi-budgétaires (droit commun) soit dans le cadre d'opérations d'ordre budgétaires (lorsque le service choisit de budgétiser la recette en section d'investissement).

Se reporter aux commentaires des comptes 15 « Provisions pour risques et charges ».

Compte 69 - Impôts sur les bénéfices ou assimilés

Les comptes de la subdivision 695 « Impôts sur les bénéfices » sont dédiés aux opérations relatives à l'impôt sur les bénéfices dû au titre d'un exercice comptable. Le compte 6951 « Impôts sur les bénéfices » enregistre à son débit le montant de l'impôt sur les bénéfices dû au titre des bénéfices imposables par le crédit du compte 444 « État - Impôt sur les bénéfices ».

Les acomptes d'impôt sur les bénéfices sont payés par ordre de paiement comptable au débit du compte 444 « État - Impôts sur les bénéfices ». Le compte 6959 « Atténuations - Impôts sur les bénéfices » enregistre à son crédit le produit issu de crédits d'impôt (tels le crédit d'impôt recherche ou le crédit d'impôt pour l'investissement en Corse) par le débit du compte 444.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Les comptes de la subdivision 698 « Intégration fiscale » sont dédiés aux opérations afférentes à l'application du régime d'intégration fiscale prévu à l'article 223 A du code général des impôts. Lorsqu'une convention d'intégration fiscale lie une régie SPIC à des sociétés filiales détenues à plus de 95 % pour le paiement de l'impôt sur les bénéficiaires, le versement aux filiales du montant des économies d'impôt réalisées en raison de leur résultat déficitaire est enregistré au débit du compte 6981 « Intégration fiscale - Charges » ; le remboursement par les filiales du montant de l'impôt afférent à leur bénéfice est enregistré au crédit du compte 6989 « Intégration fiscale - Produits ».

Le compte 699 « Produits - report en arrière des déficits » enregistre à son crédit la créance provenant du report en arrière des déficits fiscaux (carry-back) par le débit du compte 444.

1.7. CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale (ou courante) ;
- à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés sous les comptes 70 à 75, le compte 73 étant réservé aux produits issus de la fiscalité enregistrés par les établissements publics fonciers locaux, les services publics de distribution d'énergie électrique et gazière, les services publics locaux de transport de personnes ainsi que par les établissements publics industriels et commerciaux en partie financés par des produits fiscaux prévus par des lois ou des règlements. Le compte 74 est quant à lui réservé aux subventions d'exploitation.

Les produits liés à la gestion financière figurent sous le compte 76.

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits sous le compte 77.

Le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les produits le compte 79 « Transferts de charges ».

Les produits de la classe 7 sont enregistrés hors taxes collectées lorsque les opérations du service sont soumises à la TVA.

Compte 70 - Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

Le montant des ventes, prestations de services et produits afférents aux activités annexes est enregistré au crédit des comptes 701 à 708.

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

Le compte 704 « Travaux » correspond aux facturations faites aux tiers pour des travaux réalisés directement ou non par le service.

Le compte 707 « Ventes de marchandises » concerne les marchandises revendues en l'état.

Le compte 708 « Produits des activités annexes » retrace notamment les remboursements des personnels mis à disposition par le service et les autres remboursements de frais.

Les rabais, remises et ristournes accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 par le crédit du compte 4197 « Clients - Autres avoirs ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*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 ».

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, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice (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).

 *Particularité : Tenue des comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale*

Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de la comptabilité générale, les en-cours de production (33-34), et les stocks de produits (35) fonctionnent comme des comptes de magasin. Ils sont débités par le crédit des comptes 7133, 7134, 7135 « Productions stockées » (variation de l'exercice) et créditées des sorties par le débit des comptes 7133, 7134 et 7135.

Compte 72 - Production immobilisée

Ce compte enregistre la production immobilisée de l'exercice, c'est-à-dire les immobilisations créées par les services techniques du service et réalisées pour lui-même.

Il est crédité, en fin d'exercice, soit par le débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » du coût réel de production des immobilisations créées, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Les charges qui peuvent être inscrites en « Frais d'études » 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 ».

Compte 731 – Taxe spéciale d'équipement

Le compte 731 enregistre la taxe spéciale d'équipement instituée au profit des établissements publics fonciers par l'article 1607 bis du code général des impôts.

Le compte 7391 enregistre les restitutions de taxe spéciale d'équipement opérées par les établissements publics fonciers locaux.

Compte 732 – Produit du prélèvement de l'article L.302-7 du CCH

Le compte 732 enregistre le produit du prélèvement issu de l'article L.302-7 du code de la construction et de l'habitation perçu par les établissements publics fonciers locaux. Les restitutions de ce produit sont enregistrées au compte 7392 « Restitutions du produit du prélèvement de l'article L.302-7 du CCH ».

Compte 738 – Autres produits issus de la fiscalité

L'utilisation du compte 738 est limitée aux établissements publics industriels et commerciaux en partie financés par des produits fiscaux prévus par des lois ou des règlements. Les restitutions de ces produits fiscaux sont enregistrées au compte 7398 « Restitutions d'autres produits issus de la fiscalité ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 74 - Subventions d'exploitation*

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par le service pour lui permettre de faire face à certaines charges d'exploitation.

Compte 75 - Autres produits de gestion courante

Les autres produits de la gestion courante comprennent notamment les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires (compte 751), les revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles (compte 752) et les redevances perçues sur les fermiers et concessionnaires (compte 757).

Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Ces redevances ne sont pas inscrites au crédit du compte 70 mais dans les autres produits de gestion courante.

Compte 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles

Les revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles ne font pas partie des produits annexes inscrits au compte 70 mais font partie des autres produits de la gestion courante.

Compte 755 – Compensation de taxe spéciale d'équipement liée à la suppression de la taxe d'habitation

Les établissements publics fonciers locaux perçoivent la taxe spéciale d'équipement (TSE) enregistrée au compte 731 « Taxe spéciale d'équipement ». La TSE est en partie adossée à la taxe d'habitation qui est supprimée. La compensation de TSE prise en charge par l'État suite à la suppression de la taxe d'habitation est enregistrée au compte 755 « Compensation de taxe spéciale d'équipement liée à la suppression de la taxe d'habitation ».

Compte 756 – Compensation de taxe spéciale d'équipement liée à la réduction des bases imposables à la CFE et à la TFPB

Les établissements publics fonciers locaux perçoivent la taxe spéciale d'équipement (TSE) enregistrée au compte 731 « Taxe spéciale d'équipement ». La TSE est en partie adossée à la cotisation foncière des entreprises (CFE) et à la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) dont l'article 29 de la loi de finances pour 2021 prévoit une réduction des bases imposables. La compensation de TSE prise en charge par l'État suite à la réduction des bases imposables à la CFE et à la TFPB est enregistrée au compte 756 « Compensation de taxe spéciale d'équipement liée à la réduction des bases imposables à la CFE et à la TFPB ».

Compte 757 - Redevances versées par les fermiers et concessionnaires

Ce compte est destiné à enregistrer l'éventuelle redevance due par le fermier pour occupation du domaine public de la collectivité par les ouvrages de l'affermage ou de la concession. [Les droits d'entrée versés en début de contrat sont également comptabilisés à ce compte mais font l'objet d'une répartition linéaire sur la durée du contrat par l'utilisation des comptes de produits constatés d'avance.](#)

En revanche, la surtaxe que le fermier est tenu de percevoir gratuitement pour le compte de la collectivité est imputée sur le compte 706 « Prestations de services ».

Compte 7583 – Excédents sur opérations de gestion

[Le compte 7583 « Excédents sur opérations de gestion »](#) enregistre, notamment, le produit relatif aux écarts de caisse positifs.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 76 - Produits financiers*

Le compte 76 enregistre les produits liés à la gestion financière.

Tout produit financier est comptabilisé comme tel, quel que soit son caractère, habituel ou exceptionnel.

Les comptes 761, 762 et 764 enregistrent, à leur crédit, les produits financiers de participations ainsi que les produits financiers des autres immobilisations financières et valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou du compte de disponibilités.

Les intérêts courus non échus sur prêts sont comptabilisés en fin d'exercice au crédit du compte 7622 « Produits des autres immobilisations financières » par le débit de la subdivision concernée du compte 2768 « Intérêts courus » (opération d'ordre semi-budgétaire).

Le compte 2768 est crédité, à la réouverture des comptes, par le débit du compte 7622 du montant des intérêts rattachés de l'exercice précédent (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un mandat d'annulation).

Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus des fournisseurs par le débit du compte de tiers intéressé.

Le compte 766 est crédité des gains de change réalisés au cours de l'exercice.

Le compte 767 enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement⁸, lorsque celles-ci se traduisent par une plus-value.

Le compte 7681 « Fonds de soutien - Sortie des emprunts à risque » enregistre les aides financières reçues pour favoriser la clôture de leurs contrats d'emprunts structurés les plus sensibles.

Le compte 7681 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 ».

Compte 77 - Produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit :

- du compte 771 lorsqu'ils concernent des opérations de gestion ;
- du compte 774 lorsqu'il s'agit de subventions ;
- des comptes 775 « Produits des cessions d'immobilisations », 777 « Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice » et 778 « Autres produits exceptionnels » lorsqu'ils concernent les opérations en capital.

Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

Parmi les opérations inscrites au compte 771 figurent essentiellement les libéralités reçues (dons et legs) sans affectation spéciale, les excédents de versement de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois⁹ et les excédents de versement (supérieurs à 8 €) non remboursés dans un délai de quatre ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

Compte 773 - Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale

Le compte 773 enregistre, à son crédit :

- les mandats annulés sur exercice clos se rapportant à la section d'exploitation du budget. Le compte débité en contrepartie est le compte 46721 « Débiteurs divers - exercice courant » si le mandat initial a été payé ou le compte de restes à payer où figure ce mandat, dans le cas contraire ;

⁸ À l'exception des valeurs imputées au compte 507 (cf. compte 507).

⁹ Seuil fixé à 8 €.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- les mandats atteints par la déchéance quadriennale, quelle que soit la section à laquelle se rattachent les dettes concernées.

Compte 774 - Subventions exceptionnelles reçues

Ce compte enregistre les subventions n'ayant pas de caractère de subventions d'exploitation et notamment celles reçues en application des articles L. 2224-2 1° et 3° du CGCT.

Compte 775 - Produits des cessions d'immobilisations

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'actif figurant aux comptes 20, 21, 26 et 27, par le débit du compte de tiers intéressé.

Compte 776 - Prise en charge du déficit du budget annexe à caractère industriel et commercial par le budget principal

Le compte 776 « Prise en charge du déficit du budget annexe à caractère industriel et commercial par le budget principal » enregistre notamment les subventions versées par les communes en application des articles L.2224-2 1° et 3° du CGCT.

Compte 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

Le compte 777 enregistre à son crédit le montant des subventions inscrites aux comptes 131, et 133, viré au résultat de l'exercice, par le débit des subdivisions intéressées du compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 778 - Autres produits exceptionnels

Ce compte enregistre notamment les rectifications sur exercices clos transférant une dépense d'exploitation en section d'investissement, ainsi que, le cas échéant, l'incidence de certaines variations du coefficient de déduction de la TVA.

Compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises sur dépréciations et provisions à inscrire dans les produits d'exploitation, dans les produits financiers ou dans les produits exceptionnels par le débit de subdivisions des comptes de provisions concernées.

Se reporter aux commentaires des commentaires des comptes 15, 29, 39, 49, 59.

Compte 79 - Transferts de charges

Ce compte est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » du montant des charges à étaler sur plusieurs exercices (cf. commentaires des comptes 481 et 668).

1.8. CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable. Ainsi, est-elle utilisée notamment pour satisfaire certaines obligations d'information et pour suivre la comptabilité des valeurs inactives.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 80 - Engagements hors bilan*

Les comptes d'engagements hors bilan enregistrent les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine ou des engagements ayant des conséquences financières sur les exercices à venir.

Les subdivisions du compte 801 fournissent le détail par nature des divers engagements donnés par le service (crédit-bail, subventions versées par annuités) ; celles du compte 802 fournissent le détail par nature des divers engagements reçus par le service.

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 (ou au compte financier).

Compte 86 - Valeurs inactives

Ce compte comprend les trois subdivisions principales suivantes :

- 861 Comptes de position - titres et valeurs en portefeuille ;
- 862 Comptes de position - titres et valeurs chez les correspondants ;
- 863 Comptes de prise en charge.

Des subdivisions complémentaires sont créées par 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 valeurs « inactives », les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement ou qui n'acquiescent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de services de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée).

Le compte 861 est débité de la prise en charge des valeurs inactives par le crédit du compte 863.

Les valeurs remises aux correspondants sont portées au débit du compte 862 par le crédit du compte 861.

Lors de la remise des justificatifs par le régisseur, le compte 863 est débité par le crédit du 862.

2. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE DISTRIBUTION D'ÉNERGIES ÉLECTRIQUE ET GAZIÈRE (M41)*Compte 215 - Installations, matériels et outillage techniques**Compte 21531 - Électricité*

Le compte 215313 « Ouvrages de distribution (sauf réseau) » regroupe les installations fixes des postes de transformation, transformateurs, autotransformateurs y compris les accessoires et auxiliaires directs des appareils.

Le compte 215314 « Réseau de distribution » regroupe les canalisations aériennes et souterraines y compris les installations annexes, les branchements, les colonnes montantes et dérivation individuelles.

Le compte 215316 « Installations de formation » enregistre les réseaux destinés à la formation professionnelle.

Compte 21532 - Gaz

Le compte 215321 « Transformation du gaz » enregistre notamment les stations de propane, de butane et de gaz naturel pour véhicules (GNV).

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Le compte 215322 « Traitement et stockage du gaz » enregistre notamment les gazomètres, sphères, réservoirs.

Sont notamment enregistrées sur le compte 215323 « Ouvrages de distribution (sauf réseaux) » les installations d'émission, les postes de détente, les ouvrages de livraison à la distribution publique et aux clients, les installations de conditionnement.

Le compte 215324 « Réseau de distribution » retrace notamment les conduites de répartition et de distribution, les branchements, les postes de sectionnement.

Compte 35 - Stocks de produits

À ce compte est enregistrée la valeur des déchets (produits résiduels ou matière de récupération) ; ces déchets correspondant à des matériels ayant été utilisés en exploitation mais qui ne sont plus utilisables sous leur forme d'origine, ainsi qu'à l'ensemble des chutes de conducteurs trop courtes pour être employées. Ces déchets sont habituellement valorisés par référence aux cours publiés par les ouvrages spécialisés.

Compte 36 - Stocks provenant d'immobilisations

Il s'agit de matières récupérées suite à la mise hors service de certaines immobilisations.

Le procédé de comptabilisation à adopter dépend de la nature des éléments démontés ou récupérés et des conditions dans lesquelles ces éléments doivent être utilisés à nouveau.

Par exemple, les éléments provenant d'installations démontées (lignes électriques...) peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'immobilisations lorsque ces éléments sont destinés à être réutilisés pour de nouvelles installations.

Les matières et matériaux récupérés peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte 36 qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stocks des éléments qui figuraient au compte 21 « Immobilisations corporelles » au début de l'exercice. En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 « Variations des stocks ». Si des éléments de stocks visés ci-dessus subsistent à cette date, ils sont inscrits au débit des comptes appropriés de la classe 3 par le débit du 603.

Compte 422 - Comité d'entreprise - œuvres sociales

Ce compte retrace les relations avec les CAS agissant en qualité de comité d'entreprise stricto sensu.

Il est crédité des sommes dues aux CAS par le débit du compte 6472 « Versements aux comités d'entreprise ».

Compte 432 - Organismes statutaires CCAS - CAS

Les dettes résultant des dépenses suivantes sont enregistrées au compte 432 :

- primes d'assurances volontaires IDCP retenues sur les rémunérations des agents ;
- les cotisations obligatoires ouvrières et patronales ;
- les cotisations aux caisses mutuelles complémentaires et d'action sociale.

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

Ce compte enregistre notamment la contribution au service public de l'électricité prévue à l'article 5 de la loi n°2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, modifiée par la loi n°2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie. Cette contribution est recouvrée sous la forme d'un prélèvement additionnel aux tarifs d'utilisation des réseaux et reversée périodiquement aux opérateurs qui supportent les charges de service public par l'intermédiaire de la Caisse des dépôts et consignations.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 6025 - Achats de gaz stockés*

Les achats de gaz stockés, opérés par les services de distribution d'énergie gazière sont imputés à ce compte.

Compte 605 - Achats d'énergie (sous-traitance incorporée au cycle de production)

Ce compte enregistre les achats d'électricité ou de gaz non stockés à des tiers (EDF et GDF essentiellement), l'importance de ces achats justifiant l'utilisation d'un compte particulier.

Compte 613 - Locations, droits de passage et servitudes diverses

Ce compte enregistre les charges suivantes :

- locations immobilières (6132) ;
- locations mobilières telles que locations de matériel informatique, matériel de transport... (6135) ;
- l'ensemble des redevances, droits de passage et servitudes diverses, à savoir :
- redevances et loyers pour utilisation de réseaux, propriété de tiers ;
- redevances pour occupation du domaine public ;
- indemnités consécutives à l'implantation de réseaux sur les propriétés privées ;
- indemnités versées aux lotisseurs pour locaux de postes de transformation.

Compte 6235 - Primes

Il s'agit de primes autres que les primes commerciales liées au développement des ventes qui sont enregistrées au compte 656 « Participations à des investissements de tiers ».

Compte 634 - Taxes spécifiques aux industries électriques et gazières

Ce compte enregistre les taxes spécifiques aux industries électriques et gazières qui sont versées aux collectivités publiques, en application exclusivement de dispositions législatives ou réglementaires.

Compte 653 - Indemnités et frais de mission et de formation des élus et des membres du conseil d'administration

Dans les régies électriques relevant du décret de 1917, les jetons de présence versés aux administrateurs sont imputés au compte 6531.

Compte 64 - Charges de personnel

Pour tenir compte des différents statuts des agents et des charges diverses supportées par les services de gaz et d'électricité, le compte 64 est subdivisé au-delà des comptes à 4 chiffres du plan de comptes général de l'instruction M4, afin de distinguer notamment le personnel statutaire et le personnel non statutaire.

Le compte 6452 « Cotisations aux mutuelles » enregistre les cotisations patronales versées :

- aux caisses mutuelles complémentaires et d'action sociale par crédit du compte 432 ;
- aux autres caisses mutuelles (hors statut) par crédit du compte 437.

Le compte 6453 « Cotisations aux caisses de retraite » enregistre, par crédit du compte 437, les cotisations patronales versées aux différentes caisses de retraite.

Le compte 6454 « Cotisations au Pôle emploi » enregistre, par le crédit du compte 431, la contribution (éventuelle) aux prestations de l'assurance chômage versée à l'UNEDIC.

Le compte 6455 « Cotisations - régime IEG Pensions » enregistre :

- la contribution patronale des entreprises non nationalisées au régime IEG Pensions ;
- la contribution patronale à titre légal (pour couverture des prestations familiales légales) ;

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

- la contribution patronale, à titre statutaire (pour couverture des prestations statutaires y compris les salaires d'absence) ;
- les cotisations ouvrières et patronales, supportées par l'employeur, en cas de validation de services temporaires.

Les remboursements effectués par les services IEG Pensions sont enregistrés sur le compte 758.

Compte 656 - Participations à des investissements de tiers

Ce compte, spécifique aux industries électriques et gazières, enregistre les participations versées aux tiers pour les investissements destinés à favoriser le développement des consommations d'énergie, telles que :

- les aides accordées pour développer les systèmes bi-énergie, les pompes à chaleur... ;
- les dépenses exposées pour favoriser la pénétration de l'électricité dans l'industrie, par exemple dans le cadre de l'IDAE (Intervention pour le Développement des Applications de l'Électricité) ;
- la participation aux frais d'isolation thermique des logements dotés du chauffage électrique ;
- les aides financières pour développer l'eau chaude sanitaire d'été ;
- les aides financières aux économies d'électricité, accordées aux particuliers.

Le remboursement éventuel par les établissements nationaux de frais avancés pour des opérations ponctuelles est inscrit au compte 756 « Remboursements de participations à des investissements de tiers ».

Compte 704 - Travaux

Le compte 704 enregistre notamment les tickets de raccordement (extension de réseau d'électricité facturée au particulier), ainsi que diverses participations de tiers au développement des réseaux de gaz.

3. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE TRANSPORT DE PERSONNES (M43)*Compte 134 - Subventions d'investissement assorties d'un cahier des charges pour un service public spécifique*

Ce compte est réservé aux subventions obtenues pour des investissements précis, notamment distingués et faisant l'objet d'un cahier des charges pour un service public bien déterminé.

Ces inscriptions font l'objet d'un contrôle qui peut remettre en cause ces subventions en cas de non-respect du cahier des charges.

Compte 28 - Amortissements des immobilisations

Pour le fonctionnement des comptes 28 « Amortissement des immobilisations », il convient de se reporter au paragraphe 1.2. « Classe 2 - Comptes d'immobilisations » du présent chapitre.

La durée d'amortissement des biens est fixée par l'assemblée délibérante sur proposition de l'ordonnateur. Ces durées peuvent s'inspirer des limites indicatives proposées ci-dessous :

60 ans pour les souterrains de métro, bandes de roulement ...

35 ans pour les gares ferroviaires, routières ...

30 ans pour les trains, tramways, voies ferrées ...

20 ans pour les trolleysbus ...

15 ans pour les autobus ...

Il est rappelé que l'appréciation de la sincérité du budget, définie à l'article L.1612-4 du CGCT, porte notamment sur les inscriptions budgétaires au titre des amortissements.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Comptes 3227 et 60227 - Titres de transport*

L'acquisition des fournitures consommables que constituent les titres de transport destinés à être vendus aux usagers est enregistrée au compte 60227 « Titres de transport » (système de l'inventaire intermittent).

En fin d'exercice, le stock initial est annulé par débit du compte 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et crédit du compte 3227 « Titres de transport ».

La constatation du stock final pour sa valeur actuelle fait l'objet d'une écriture de sens contraire.

N.B. : le dispositif n'interfère pas sur celui de la comptabilisation des titres de transport en valeurs inactives.

Compte 36 - Stocks provenant d'immobilisations

Il s'agit de matières récupérées suite à la mise hors service de certaines immobilisations.

Le procédé de comptabilisation à adopter dépend de la nature des éléments démontés ou récupérés et des conditions dans lesquelles ces éléments doivent être utilisés à nouveau.

Par exemple, les éléments provenant d'installations démontées peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'immobilisations lorsque ces éléments sont destinés à être réutilisés pour de nouvelles installations.

Les matières et matériaux récupérés peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte 36 qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stocks des éléments qui figuraient au compte 21 « Immobilisations corporelles » au début de l'exercice. En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 « Variations des stocks ». Si des éléments de stocks visés ci-dessus subsistent à cette date, ils sont inscrits au débit des comptes appropriés de la classe 3 par le débit du 603.

Compte 402 -Fournisseurs confrères et compte 412 - Clients confrères

Ces comptes fonctionnent respectivement comme les comptes 401 et 411.

Compte 608 - Frais accessoires d'achats

Les frais accessoires d'achat peuvent être comptabilisés directement à l'un des comptes d'achat (compte 601 à 607) si ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements. Dans les autres cas, ces frais sont imputés au compte 608.

Compte 734 - Versement mobilité

Le compte 734 enregistre le produit de la taxe du versement mobilité. Conformément à l'article L.2331-3 du CGCT, le produit de ce versement constitue une recette fiscale de la section de fonctionnement.

4. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE DISTRIBUTION D'EAU ET D'ASSAINISSEMENT (M49)

Compte 2156 - Matériel spécifique d'exploitation

Sont enregistrés à ce compte notamment les acquisitions de compteurs d'eau destinés à la location, les compteurs destinés à la vente figurant en stocks au compte 371 « Compteurs ».

Lorsque les compteurs stockés changent de destination pour être remis en location, ils sont déstockés (débit 6037 / crédit 371) puis font l'objet d'une vente à soi-même par débit du compte 2156 et crédit du compte 72 « Production immobilisée ».

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Compte 28 - Amortissements des immobilisations

Pour le fonctionnement des comptes 28 « Amortissement des immobilisations », il convient de se reporter au paragraphe 1.2. « classe 2 - Comptes d'immobilisations » du présent chapitre.

La durée d'amortissement des biens est fixée par l'assemblée délibérante sur propositions de l'ordonnateur ou du directeur, le cas échéant dans les limites indicatives proposées ci-dessous :

Réseaux d'assainissement.....	50 à 60 ans
Stations d'épuration (ouvrages de génie civil) :	
Ouvrages lourds (agglomérations importantes).....	50 à 60 ans
Ouvrages courants, tels que bassins de décantation, d'oxygénation, etc.....	25 à 30 ans
Ouvrages de génie civil pour le captage, le transport et le traitement de l'eau potable, canalisations d'adduction d'eau.....	30 à 40 ans
Installations de traitement de l'eau potable (sauf génie civil et régulation).....	10 à 15 ans
Pompes, appareils électromécaniques, installations de chauffage (y compris chaudières), installations de ventilation.....	10 à 15 ans
Organes de régulation (électronique, capteurs, etc.).....	4 à 8 ans
Bâtiments durables (en fonction du type de construction).....	30 à 100 ans
Bâtiments légers, abris.....	10 à 15 ans
Agencements et aménagements de bâtiments, installations électriques et téléphoniques.....	15 à 20 ans
Mobilier de bureau.....	10 à 15 ans
Appareils de laboratoires, matériel de bureau (sauf informatique), outillages.....	5 à 10 ans
Matériel informatique.....	2 à 5 ans
Engins de travaux publics, véhicules.....	4 à 8 ans

Il est rappelé, par ailleurs, que l'appréciation de la sincérité du budget, définie à l'article L. 1612-4 du CGCT, porte bien entendu sur les inscriptions budgétaires au titre des amortissements.

Compte 455 - Recouvrement des redevances d'assainissement

Lorsque le service d'assainissement a confié le recouvrement amiable des redevances d'assainissement au service d'eau (article [R.2224-19-8](#) du CGCT), ce compte est utilisé pour retracer, dans la comptabilité du service d'eau, la prise en compte des redevances d'assainissement dont le recouvrement amiable est assuré par le service d'eau (cf. schéma d'écritures à la fin de la présente section).

Lors de la prise en compte du rôle, le compte 4557 « Redevances » est crédité du montant des redevances d'assainissement pour lesquelles le service d'eau assure le recouvrement amiable, par le débit du compte 4551 « Redevables ».

Au fur et à mesure des encaissements de la redevance d'assainissement, le compte 4551 « Redevables » est crédité par le débit du compte de disponibilités.

Lors du reversement au service d'assainissement des sommes encaissées pour son compte, le compte 4557 « Redevances » est débité du montant des recouvrements assurés pour le compte du service d'assainissement, par le crédit :

- du compte de disponibilités, du montant des reversements au service d'assainissement ;
- et, le cas échéant, du compte 7065 « Produits des commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement, du montant de la commission de recouvrement.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Lors du transfert des restes à recouvrer au service d'assainissement, le compte 4551 « Redevables » est crédité, du montant des restes à recouvrer, par le débit du compte 4557. Les comptes 4551 et 4557 sont ainsi soldés.

Lorsque le service d'eau assure le recouvrement amiable des redevances d'assainissement pour le compte de plusieurs services d'assainissement, les comptes 4551 et 4557 sont subdivisés par service.

Compte 605 - Achats d'eau

Ce compte enregistre l'achat d'eau à des tiers.

Compte 6222 - Commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement

Lorsque le service d'assainissement confie le recouvrement amiable de la redevance d'assainissement au service d'eau, la rémunération versée en contrepartie du service rendu est enregistrée, dans les comptes du service d'assainissement, au compte 6222.

Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés

Les services de distribution d'eau potable et de gestion des réseaux d'assainissement sont assujettis au règlement de taxes spécifiques :

- taxe sur les consommations d'eau ;
- redevance pour occupation du domaine public national ;
- redevances versées aux agences de l'eau.

La taxe sur les consommations d'eau donne lieu à émission d'un mandat de paiement imputé au compte 6355 « Taxe sur les consommations d'eau », en contrepartie du crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Au débit du compte 6356 « Redevances pour occupation du domaine public national » sont inscrites les redevances en cause, en contrepartie du crédit du compte 447.

Les diverses redevances versées aux agences de l'eau sont enregistrées au débit des comptes 6371 « Redevance versée aux agences de l'eau au titre des prélèvements d'eau », pour le montant brut, la commission étant inscrite au compte 7068 « Autres prestations de services » et le compte 446 « Agences de l'eau » étant crédité de la dette nette du service.

Compte 701 - Ventes d'eau

Au compte 701 sont enregistrées les ventes d'eau augmentées des taxes et redevances à la charge des abonnés à l'exception de la TVA lorsque le service a opté pour l'assujettissement à la TVA.

Le plan de comptes distingue le prix de l'eau, enregistré au compte 7011 « Eau » et d'autre part, les diverses taxes et redevances comptabilisées au compte 7012 « Taxes et redevances ».

Le compte 7011 distingue les ventes d'eau aux abonnés (compte 70111) des ventes occasionnelles à d'autres exploitants (compte 70118).

Parmi les différentes taxes et redevances, la taxe sur les consommations d'eau perçue au profit de l'État en application des dispositions de l'article L. 2335-10 du CGCT et la redevance pour la détérioration de la qualité de l'eau (article 14-1 de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 modifiée) au profit des agences de l'eau sont comptabilisées au compte 70121 « Contre-valeur taxe sur les consommations d'eau ». La redevance perçue au profit des agences de l'eau au titre des prélèvements sur la ressource en eau est comptabilisée aux subdivisions [du compte 70125 « Redevance pour prélèvement sur la ressource en eau »](#).

Lorsque le service d'eau est affermé, la « surtaxe » reversée par le fermier au service est imputée au compte 701.

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE*Compte 704 - Travaux*

Toutes les participations versées au titre du branchement au réseau d'eau et d'assainissement sont inscrites au crédit du compte 704 « Travaux » quel que soit le régime juridique des travaux de raccordement (remboursements forfaitaires des travaux de raccordement au réseau public exécutés d'office et intégrés au domaine public en application de l'article L. 1331-2 du Code de la santé publique, remboursements de travaux de raccordement au réseau public effectués sur le domaine privé mais exécutés d'office en application des articles L. 1331-4 et L. 1331-6 du code précité, et enfin les remboursements de travaux faits à la demande du propriétaire).

Compte 706 - Prestations de services

Sont enregistrées au crédit des comptes 7061 « Redevances d'assainissement collectif » et 7062 « Redevances d'assainissement non collectif », selon le mode d'assainissement concerné, à la fois :

- la redevance d'assainissement instituée par l'article [R.2224-19](#) du CGCT ;
- et la majoration pour défaut de paiement dans le délai de trois mois à compter de la présentation de la quittance (article [R.2224-19-9](#) du CGCT).

La contribution de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale au titre des eaux pluviales (circulaire interministérielle n°78-545 du 12 décembre 1978) est comptabilisée au crédit du compte 7063.

Au compte 7064 « Locations de compteurs » est enregistré le montant des locations de compteurs d'eau appartenant au service.

Lorsque le service d'eau opère le recouvrement de la redevance pour le compte d'un service d'assainissement, la commission qui lui est versée, le cas échéant, par le service d'assainissement est imputée au compte 7065 « Produits des commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement ».

Le compte 7068 « Autres prestations de service » reçoit notamment les commissions d'encaissement dues par les agences de l'eau (cf. commentaire du compte 6371 « Redevances versées aux agences de l'eau »).

Compte 707 - Ventes de marchandises

Le produit des ventes de compteurs initialement acquis en vue d'être rétrocédés est enregistré au crédit du compte 7071 « Compteurs ».

Compte 754 - Redevances pour défaut de branchement à l'égout

Ce compte enregistre les sommes versées à la collectivité au titre de l'article L.1331-8 du Code de la santé publique par les propriétaires d'immeubles qui ne se sont pas conformés à l'obligation de se raccorder au réseau d'assainissement ou équipés d'une installation d'assainissement autonome non réglementaire.

Exemple : M49 : Recouvrement amiable des redevances d'assainissement par le service d'eau

Soit un rôle émis par le service d'eau et comprenant :

- 100 au titre des redevances d'eau (correspondant au titre de recettes émis par le service d'eau)
- 80 au titre des redevances d'assainissement (correspondant au recouvrement amiable effectué par le service d'eau pour le compte du service d'assainissement)

TITRE 2 : LE CADRE COMPTABLE

Comptabilité du service d'eau

	411	7011	4551	4557	515	7065
PEC du titre (Eau) et du rôle global (Eau + Ass.)	100	100	80	80		
Recouvrements	85		65		150	
Reversement au service d'ass. et comptabilisation de la commission				65	60	5
Transfert au service d'ass. des restes à recouvrer			15	15		
			Soldé	Soldé		

Comptabilité du service d'assainissement

	411	515	6222	7061
PEC du titre (Ass.)	80			80
Encaissement des reversements du service d'eau et comptabilisation de la commission	65	60	5	
Transfert des restes à recouvrer par le service d'eau				

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

TITRE 3

LE CADRE BUDGÉTAIRE

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 1****LE BUDGET****1. LE RÉGIME BUDGÉTAIRE****1.1. GÉNÉRALITÉS**

Le budget est l'acte par lequel l'assemblée¹⁰ prévoit et autorise les dépenses et les recettes de l'exercice.

1.1.1. L'annualité budgétaire**1.1.1.1. La prévision**

Le budget est prévu pour la durée d'un exercice qui commence le 1^{er} janvier et se termine le 31 décembre.

Il peut être adopté jusqu'au 15 avril de l'exercice auquel il s'applique (ou jusqu'au 30 avril de l'année du renouvellement de l'assemblée).

Des modifications permettant d'ajuster les crédits de la section d'exploitation peuvent être apportées au budget par l'assemblée pour régler les dépenses engagées avant le 31 décembre et inscrire les crédits nécessaires à la réalisation des opérations d'ordre de chacune des deux sections du budget ou entre les deux sections, dans le délai de vingt et un jours après la fin de l'exercice budgétaire.

Les délibérations relatives à ces modifications budgétaires doivent être transmises au représentant de l'État au plus tard cinq jours après le délai limite visé ci-dessus, c'est-à-dire avant le 26 janvier de l'exercice suivant (article L.1612-11 du CGCT).

Les délibérations prises après le 21 janvier ou transmises postérieurement au 26 janvier n'ont aucun effet juridique.

1.1.1.2. L'exécution

Le budget s'exécute du 1^{er} janvier au 31 décembre. Le comptable dispose du même délai pour comptabiliser les titres de recettes et les mandats émis par l'ordonnateur¹¹.

L'article L.1612-1 du CGCT prévoit que l'ordonnateur est en droit, du 1^{er} janvier de l'exercice jusqu'à l'adoption du budget, de mettre en recouvrement les recettes et d'engager, de liquider et de mandater les dépenses de la section d'exploitation dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente. Il est en droit de mandater les dépenses afférentes au remboursement en capital des annuités de la dette venant à échéance avant le vote du budget.

En outre, jusqu'à l'adoption du budget ou jusqu'au 15 avril, en l'absence d'adoption du budget avant cette date, l'ordonnateur peut, sur autorisation de l'assemblée, qui précise le montant et l'affectation des crédits, engager, liquider et mandater les dépenses d'investissement, dans la limite du quart des crédits ouverts au budget de l'exercice précédent, non compris les crédits afférents au remboursement de la dette, et, pour les dépenses à caractère pluriannuel comprises dans une autorisation de programme, les liquider et les mandater dans la limite des crédits de paiement prévus au titre de l'exercice par la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme.

¹⁰ Dans les régies à personnalité morale, l'assemblée est le conseil d'administration (article R.2221-25 du CGCT). Dans les régies à seule autonomie financière et dans les budgets annexes, l'assemblée est le conseil municipal (régies communales), ou le conseil général (régies départementales), etc. (article R.2221-72,3 ° du CGCT).

¹¹ Dans les régies à personnalité morale, l'ordonnateur est le directeur (article R.2221-28 du CGCT). Dans les régies à seule autonomie financière et les budgets annexes, l'ordonnateur est l'exécutif de la collectivité de rattachement (article R.2221-63 du CGCT).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les crédits correspondants sont inscrits au budget lors de son adoption.

La journée comptable du 31 décembre se prolonge fictivement jusqu'au dernier jour du mois de janvier de l'année suivante, pour suivre :

- l'exécution des opérations intéressant la section d'exploitation, afin de permettre l'émission des mandats correspondant à des services faits au cours de l'exercice considéré et des titres de recettes correspondant à des droits acquis au service au cours dudit exercice ;
- l'exécution des opérations d'ordre de chacune des deux sections.

Les crédits affectés aux dépenses de chaque exercice ne peuvent être employés à l'acquittement des dépenses d'un autre exercice. Les dépenses engagées non mandatées à la clôture de l'exercice sont imputées sur les crédits qui doivent être inscrits au budget supplémentaire de l'exercice suivant ; elles peuvent être payées, jusqu'à ouverture de ces crédits, dans la limite des restes à réaliser des exercices précédents.

À cet effet, l'ordonnateur fait établir au 31 janvier de l'exercice suivant l'état des dépenses qui, engagées avant le 31 décembre de l'année précédente, n'ont pas donné lieu à mandatement avant la clôture de l'exercice. Cet état vaut ouverture provisoire de crédits.

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

1.1.1.3. La pluriannualité budgétaire : les autorisations de programme, les autorisations d'engagement et les crédits de paiement

Les SPIC peuvent recourir aux autorisations de programme et crédits de paiement pour leurs dépenses d'investissement ainsi qu'aux autorisations d'engagement pour leurs dépenses d'exploitation, à l'exception des frais de personnel et des subventions versées aux organismes privés (articles L.2221-5, L.2311-3 et R.2311-9). Cette procédure permet de ne pas inscrire au budget l'intégralité d'une dépense pluriannuelle, mais les seules dépenses à régler au cours de l'exercice.

Les autorisations de programme (AP) et les autorisations d'engagement (AE) sont définies comme la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées pour le financement respectivement des investissements et des dépenses d'exploitation. Les crédits de paiement (CP) correspondent à la limite supérieure des dépenses pouvant être mandatées durant l'exercice, pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des AP ou AE correspondantes. L'autorisation précise le montant et l'affectation des crédits de paiement.

Le programme peut être défini comme un ensemble de dépenses d'investissement à caractère annuel ou pluriannuel constituées par l'acquisition ou la réalisation d'une immobilisation ou d'un groupe d'immobilisation par le service. S'agissant des SPIC, les subventions versées à des tiers ne peuvent pas être incluses dans un programme.

Chaque autorisation de programme comporte la répartition prévisionnelle par exercice des crédits de paiement correspondants et une évaluation des ressources envisagées pour y faire face.

Après la clôture de l'exercice et jusqu'à l'adoption du budget suivant ou jusqu'au 15 avril en l'absence d'adoption du budget avant cette date, l'ordonnateur peut, sur autorisation de l'assemblée délibérante, liquider et mandater les dépenses d'investissement faisant l'objet de crédits de paiement, dans la limite prévue par L.1612-1 du CGCT. Les crédits de paiement correspondants sont inscrits au budget lors de son adoption.

Les autorisations de programme, les autorisations d'engagement et leurs révisions éventuelles sont proposées par l'ordonnateur. Elles sont individualisées par l'assemblée.

Les propositions de l'ordonnateur sont présentées aux membres de l'assemblée lors du débat d'orientation budgétaire (cf. ci-après).

Le projet de budget est en outre accompagné d'une situation, arrêtée au 1^{er} janvier de l'exercice budgétaire considéré, des autorisations de programme et d'engagement ouvertes antérieurement ainsi que des crédits de paiement y afférents.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Le compte administratif (ou le compte financier) est accompagné d'une situation, arrêtée au 31 décembre de l'exercice, des autorisations de programme et d'engagement ouvertes ainsi que des crédits de paiement (cf. paragraphe 4.1.3. « La troisième partie du budget : les annexes »).

1.1.2. L'unité budgétaire

L'ensemble des dépenses et des recettes relatif à l'activité du service doit figurer sur un document unique.

Cependant, le budget primitif peut être modifié au cours de l'exercice par d'autres décisions budgétaires. Le budget primitif étant un document prévisionnel, il peut être nécessaire d'ajuster en cours d'année ces prévisions. Ces corrections s'effectuent dans le cadre de décisions modificatives, tout en respectant les principes relatifs à la préparation, au vote et à l'équilibre du budget. Le budget supplémentaire est une décision modificative dont l'objet est notamment de reprendre les résultats (cf. paragraphe 4.3. « Le budget supplémentaire »).

En outre, le budget principal peut être assorti de budgets annexes. Une annexe du budget présente les résultats consolidés du budget principal avec ses budgets annexes (cf. paragraphe 4.1.3. « La troisième partie du budget : les annexes »).

1.1.3. L'universalité budgétaire

Le budget de la régie doit comprendre l'ensemble des recettes et des dépenses.

Cette règle suppose donc :

☞ *La non contraction entre les recettes et les dépenses*

Chacune d'entre elles doit donc figurer au budget pour son montant intégral.

☞ *La non affectation d'une recette à une dépense*

Les recettes doivent être rassemblées en une masse unique et indifférenciée couvrant indistinctement l'ensemble des dépenses.

Toutefois, certaines taxes ou redevances sont affectées, du fait des textes, à des dépenses particulières (exemple : taxe sur les eaux pluviales).

De même, les subventions d'équipement reçues par le service et affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipement particulière doivent conserver leur destination.

Enfin, les recettes finançant une opération pour compte de tiers sont affectées à cette opération.

1.2. ÉLABORATION, VOTE ET CONTRÔLE DU BUDGET

Les modalités d'élaboration, de vote et de contrôle du budget des SPIC sont celles définies pour les communes dans le Code général des collectivités territoriales (cf. titre 1 « Présentation générale »).

1.2.1. Le débat d'orientation budgétaire

Les dispositions de l'alinéa 2 de l'article L.2312-1 du CGCT prévoient que dans les communes de 3 500 habitants et plus, un débat a lieu au conseil municipal sur les orientations générales du budget. Ces dispositions sont applicables aux SPIC par renvoi de l'article L.2221-5 du même code. Ainsi, les régies SPIC doivent organiser le débat précité dès lors qu'elles sont rattachées à une collectivité de 3 500 habitants et plus.

Le débat d'orientation budgétaire porte sur les orientations générales à retenir pour l'exercice considéré et, éventuellement, les exercices suivants.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Il s'insère dans les mesures d'information du public sur les affaires locales et permet aux membres de l'assemblée d'exprimer leurs vues sur une politique budgétaire d'ensemble. Il permet également à l'ordonnateur de faire connaître ses choix budgétaires prioritaires et les modifications à apporter par rapport au budget antérieur.

Ce débat se situe à l'intérieur d'un délai de deux mois précédant l'examen du budget (article L.2312-1 du CGCT) et dans les conditions fixées par le règlement intérieur prévu à l'article 2121-8 du CGCT.

Il s'effectue dans les conditions prévues pour toute délibération de l'assemblée.

1.2.2. Présentation et vote du budget

1.2.2.1. Présentation et modalités de vote

Le projet de budget est préparé par le directeur du service (articles R.2221-25 et R.2221-68 du CGCT).

Il est présenté par chapitres et articles conformément à la liste définie en annexe à la présente instruction.

Le budget est présenté à l'assemblée qui le vote à la majorité de ses membres (articles R.2221-25 et R.2221-72, 3° du CGCT).

Cette présentation est faite soit par le président du conseil d'administration pour une régie SPIC dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, soit par l'exécutif de la collectivité de rattachement.

Lors du vote du budget, les membres de l'assemblée doivent, comme pour toute autre délibération, être en mesure de consulter les pièces et documents nécessaires à leur information (CE, 23 avril 1997, *Ville de Caen contre M. Paysant*).

1.2.2.2. Transmission et publication

Comme toute délibération, le budget est exécutoire sous deux conditions :

- sa transmission au représentant de l'État ;
- sa publication.

Le budget voté est transmis au représentant de l'État au plus tard quinze jours après le délai limite fixé pour son adoption, c'est-à-dire le 15 avril ou le 15 juin (si le budget de l'exercice précédent a été réglé d'office par le représentant de l'État) ou quinze jours après la notification des informations indispensables à son élaboration, si cette date de notification est postérieure au 15 avril. En effet, lorsque les informations nécessaires à l'élaboration du budget, ne sont pas communiquées à l'assemblée avant le 15 avril, ce dernier dispose d'un délai de quinze jours à compter de la communication des informations pour arrêter le budget (article L.1612-2 du CGCT).

Le budget est rendu public par voie d'impression.

Il est déposé au siège de la régie (ou de la collectivité de rattachement pour une régie SPIC dotée de la seule autonomie financière ou d'un budget annexe) pour y être mis à disposition du public dans les quinze jours suivant son adoption ou éventuellement sa notification après règlement par le représentant de l'État dans le département. Le public est avisé de cette mise à disposition du budget, et des documents qui l'accompagnent, par tous moyens de publicité au choix du président du conseil d'administration ou de l'exécutif de la collectivité de rattachement.

Toute personne physique ou morale a le droit d'en demander communication sur place et d'en prendre copie totale ou partielle, à ses frais, auprès du président du conseil d'administration, de l'exécutif de la collectivité de rattachement ou des services déconcentrés de l'État.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

1.2.3. Le contrôle budgétaire

Les règles de contrôle budgétaire prévues par les articles L.1612-1 à L.1612-20 du CGCT sont applicables aux SPIC et notamment, la date limite de vote des budgets (article L.1612-2), l'exigence d'équilibre (articles L.1612-4 et L.1612-5), le non dépassement d'un seuil de déficit lors de l'arrêté des comptes (article L.1612-14) et l'inscription des dépenses obligatoires (article L.1612-15 et L.1612-16).

S'agissant plus particulièrement de l'équilibre, l'article L.1612-4 du CGCT dispose que le budget est en équilibre réel si les conditions suivantes sont remplies : la section d'exploitation et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre ;

- les recettes et les dépenses sont évaluées de façon sincère ;
- le prélèvement sur les recettes de la section d'exploitation au profit de la section d'investissement, ajouté aux recettes propres de cette section à l'exclusion du produit des emprunts, fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital à échoir au cours de l'exercice.

La sincérité du budget suppose qu'il comprenne l'intégralité des dépenses obligatoires. En effet, ne sont obligatoires que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses pour lesquelles la loi l'a expressément décidé.

Ainsi, le représentant de l'État, le comptable public de la régie et toute personne ayant un intérêt peuvent saisir la chambre régionale des comptes pour qu'elle constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget, ou l'a été pour une somme insuffisante. En outre, conformément à l'article L.1612-16 du CGCT, le représentant de l'État dans le département peut mandater d'office une dépense pour laquelle des crédits suffisants ont été inscrits au budget.

Pour l'appréciation de l'équilibre tel que défini ci-dessus, il y a lieu d'entendre par « prélèvement » l'ensemble des opérations organisant un transfert entre la section d'exploitation et la section d'investissement, après déduction des opérations de sens inverse, et non le seul virement de section à section, qui n'en représente qu'une partie. Ces opérations comprennent notamment les dotations aux amortissements et aux provisions (cf. paragraphe 3. « La notion d'autofinancement »).

Les subventions, dotations et fonds de concours destinés à financer des dépenses d'équipement doivent conserver leur affectation, conforme à la volonté de la partie versante, et ne font pas partie des ressources propres.

Enfin, le calcul de la couverture de l'annuité d'emprunt en capital ne prend en compte que le montant de l'annuité en capital à échoir au cours de l'exercice, c'est-à-dire l'annuité à payer, à l'exclusion des intérêts courus non échus.

Par ailleurs, l'article L.2322-1 alinéa 2 du CGCT dispose que les dépenses imprévues ne peuvent être financées par emprunt. Le crédit ouvert au budget à ce titre sera donc intégralement couvert par des ressources propres.

Enfin, compte tenu des règles relatives à l'équilibre budgétaire des SPIC prévues par l'article L.2224-1 du CGCT, les dispositions des articles L.1612-6 et L.1612-7 du même code ne sont pas applicables.

S'agissant uniquement des services publics d'eau et d'assainissement, la section d'investissement du budget de la régie peut être votée en excédent afin de permettre les travaux d'extension ou d'amélioration des services prévus par l'assemblée délibérante dans le cadre d'une programmation pluriannuelle (article L.2224-11-1 du CGCT).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

1.2.4. Les règles d'équilibre des SPIC

1.2.4.1. Le financement par le budget principal

L'article L.2224-1 du CGCT dispose que les budgets des SPIC exploitées en régie, affermés ou concédés par les communes doivent être équilibrés en recettes et en dépenses. En outre, l'alinéa 1 de l'article L.2224-2 interdit aux communes de prendre en charge dans leur budget propre des dépenses au titre de ces services. Toutefois, l'alinéa 2 prévoit trois dérogations à ce strict principe de l'équilibre.

Ainsi, la collectivité de rattachement peut décider une prise en charge des dépenses du SPIC dans son budget général :

- si des exigences conduisent la collectivité à imposer des contraintes particulières de fonctionnement ;
- si le fonctionnement du service public exige la réalisation d'investissements qui, en raison de leur importance et eu égard au nombre d'usagers, ne peuvent être financés sans augmentation excessive des tarifs ;
- si lorsque, après la période de réglementation des prix, la suppression de toute prise en charge par le budget de la commune aurait pour conséquence une hausse excessive des tarifs.

Par ailleurs, les derniers alinéas de l'article L.2224-2 précisent que le principe visant à interdire aux communes de prendre en charge dans leur budget principal des dépenses relevant d'un SPIC n'est pas applicable aux services de distribution d'eau potable et d'assainissement dans les communes de moins de 3 000 habitants ou dans les établissements publics de coopération intercommunale dont aucune commune membre n'a plus de 3 000 habitants, aux services publics d'assainissement non collectif lors de leur création et pour une durée limitée au maximum à cinq exercices, aux services publics de gestion des déchets ménagers et assimilés lors de l'institution de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères et pour une durée limitée au maximum aux quatre premiers exercices **et aux services de production d'électricité exploités dans les conditions prévues au dernier alinéa de l'article L.1412-1.**

Lorsque le service a été délégué, la part prise en charge par le budget propre ne peut excéder le montant des sommes données au délégataire pour sujétions de service public et représenter une part substantielle de la rémunération de ce dernier.

Quelle que soit la dérogation à laquelle se réfère l'assemblée, il lui appartient sous peine de nullité de motiver et de justifier la prise en charge qu'elle envisage, notamment en fixant les règles de calcul et les modalités de versement ainsi que le ou les exercices concernés. Cette prise en charge ne peut avoir pour effet de se traduire par une compensation pure et simple d'un déficit d'exploitation. Elle revêt un caractère exceptionnel et ne saurait être pérennisée.

S'agissant des collectivités visées par les derniers alinéas de l'article L.2224-2, la délibération motivée et la production de justifications n'est pas obligatoire.

Enfin, il est rappelé que d'autres textes prévoient également des dérogations au principe d'équilibre des SPIC (cf. loi n°82-1153 du 30 décembre 1982 relative à l'orientation des transports intérieurs ou loi n°2002-6 du 4 janvier 2002 relative à la création d'établissements publics de coopération culturelle).

1.2.4.2. Le reversement de l'excédent au budget principal

Le budget général de la collectivité de rattachement n'a donc pas vocation à équilibrer le budget SPIC.

Inversement, le budget SPIC n'est pas censé alimenter le budget de la collectivité de rattachement. Toutefois, la possibilité de reversement a été expressément prévue par le 3° des articles R.2221-48 et 90. Il résulte de ce texte que le résultat excédentaire cumulé de la section d'exploitation est affecté :

- en priorité, pour le montant des plus-values de cession d'éléments d'actifs, au financement des mesures d'investissement ;
- pour le surplus, à la couverture du besoin de financement de la section d'investissement apparu à la clôture de l'exercice précédent et diminué du montant des plus-values de cession ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- enfin, pour le solde, au financement des dépenses d'exploitation ou d'investissement, en report à nouveau ou au reversement à la collectivité locale de rattachement (cf. chapitre 5 « La détermination et l'affectation du résultat » du présent titre).

Ce reversement au budget de la collectivité locale de rattachement doit se combiner avec le principe propre à tous les SPIC dans lesquels le tarif payé correspond à une contrepartie du service rendu. Il existe, en effet, une étroite corrélation entre le service rendu à l'utilisateur et le prix qu'il doit acquitter. À cet effet, l'individualisation des SPIC au sein d'un budget permet d'établir les coûts exacts et donc la vérité des prix.

Le Conseil d'État a d'ailleurs jugé que « *les tarifs des services publics à caractère industriel et commercial, qui servent de base à la détermination des redevances demandées aux usagers en vue de couvrir les charges du service, doivent trouver leur contrepartie directe dans le service rendu aux usagers.* » (CE, 30 septembre 1996, *Société stéphanoise des eaux - Ville de Saint-Étienne*).

Il a ainsi jugé illégale la redevance augmentée à dessein pour être reversée au budget général de la ville « *afin de couvrir les charges étrangères à la mission dévolue à ce service. Les redevances doivent trouver leur contrepartie directe dans les prestations fournies par le service municipal.* ».

Cependant, le juge administratif a également estimé que les dispositions des articles L.2224-1 et L.2224-2 ne pouvaient être interprétées comme interdisant à une commune de reverser l'excédent du budget annexe à la commune de rattachement (CE, 9 avril 1999, *Commune de Bandol*).

Il a en effet jugé que le 3° de l'article R.2221-48 et 90 n'établissait pas de priorités entre les trois affectations possibles du résultat d'exploitation.

Toutefois, il juge que « *le conseil municipal ne saurait, sans entacher sa délibération d'une erreur manifeste d'appréciation, décider le reversement au budget général des excédents du budget SPIC d'un SPIC qui seraient nécessaires au financement des dépenses d'exploitation ou d'investissement qui devraient être réalisées à court terme* ».

Par conséquent, si la commune avait délibérément augmenté les tarifs pour constituer un excédent à reverser au budget général, la jurisprudence « *Société stéphanoise des eaux* » se serait appliquée.

En revanche, « *l'utilisation d'un excédent apparu en cours d'exploitation est d'un autre ordre* ». Il n'est pas en soi illégal qu'un budget SPIC dégage un excédent et il serait presque absurde d'interdire l'utilisation de cet excédent ponctuel.

En résumé, la jurisprudence Bandol est applicable sous réserve que soient remplies trois conditions cumulatives :

- l'excédent dégagé au sein du budget SPIC doit être exceptionnel et ne saurait résulter de la fixation, à dessein, d'un prix trop élevé, destiné à faire financer par les usagers les dépenses du budget général de la collectivité de rattachement ;
- le reversement de l'excédent n'est possible qu'après affectation des plus-values nettes de cessions en investissement et après couverture du besoin de financement dégagé par la section d'investissement ;
- enfin, le reversement n'est possible que si les excédents ne sont pas nécessaires au financement des dépenses d'investissement ou d'exploitation qui devraient être réalisées à court terme.

2. LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES

Les crédits sont votés par chapitre et, si l'assemblée en décide ainsi, par article (article L.2312-2 du CGCT).

La jurisprudence constante du Conseil d'État n'exige pas qu'un vote formel intervienne sur chacun des chapitres ou articles du projet de budget soumis à l'assemblée (CE, 18 mars 1994, *Commune de Cestas*).

Hors les cas où l'assemblée a spécifié que les crédits sont spécialisés par article, l'ordonnateur (directeur ou l'exécutif de la collectivité de rattachement) peut effectuer des virements d'article à article à l'intérieur du même chapitre.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Par conséquent :

- si le vote est effectué au niveau du *chapitre*, l'ordonnateur peut engager, liquider et mandater les dépenses dans la limite du crédit inscrit à ce chapitre. Une nouvelle délibération de l'assemblée est nécessaire pour modifier le montant de ce crédit. La répartition du crédit par article à l'intérieur du chapitre ne présente qu'un caractère indicatif. Les modifications de cette répartition ne font pas l'objet d'une notification spéciale au comptable. Toutefois, pour l'information de l'assemblée, elles doivent apparaître au compte administratif (ou au compte financier) ;
- si le vote est effectué par article *non spécialisé*, l'ordonnateur ne peut engager, liquider et mandater les dépenses que dans la limite du crédit de l'article. Toutefois, il peut décider seul des virements de crédit d'article non spécialisé à article non spécialisé à l'intérieur d'un même chapitre budgétaire. Les crédits ouverts à la suite de ces virements ne le sont régulièrement qu'après avoir fait l'objet d'une décision expresse de l'ordonnateur notifiée au comptable. Cette décision est un acte soumis à l'obligation de transmission au représentant de l'État ;
- enfin, si l'assemblée a *spécialisé* le crédit d'un article, le montant et la destination de ce crédit ne peuvent être modifiés que par cette même assemblée.

Par ailleurs, la procédure des dépenses imprévues autorise, dans certaines limites, l'ordonnateur à effectuer des virements du chapitre de dépenses imprévues aux autres chapitres à l'intérieur d'une section. Pour chacune des deux sections, le crédit pour dépenses imprévues ne peut être supérieur à 7,5 % des dépenses réelles prévisionnelles de la section. Ce crédit ne peut être employé que pour faire face à des dépenses en vue desquelles aucune dotation n'est inscrite au budget.

Le mandat afférent à la dépense imprévue est imputé sur l'article correspondant à la dépense, auquel est jointe une décision budgétaire de l'ordonnateur, transmise au représentant de l'État, et portant virement de crédit. Dès la première session qui suit l'ordonnancement de la dépense, l'ordonnateur doit en rendre compte à l'assemblée, pièces justificatives à l'appui¹².

2.1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES

Les chapitres et articles sont définis par référence au plan de comptes par nature. Toutefois, les chapitres « opération » et les chapitres « globalisés », ainsi que les chapitres sans exécution font l'objet d'une définition spécifique indépendante du plan de comptes par nature.

La liste des chapitres figure en annexe à la présente instruction.

2.1.1. La définition du chapitre

2.1.1.1. Les chapitres de la section d'exploitation

Pour la section d'exploitation, le chapitre correspond au compte par nature à deux chiffres des classes 6 et 7 et aux chapitres codifiés 022 et 023 (cf. paragraphe 2.4.2. « Les chapitres codifiés 02. ») à l'exception :

- des comptes 60 (sauf 6031), 61, 62 (sauf 621), 634¹³, 635 et 637 qui forment ensemble un chapitre globalisé de *dépenses* intitulé « Charges à caractère général » et codifié 011 ;
- des comptes 621, 64, 631 et 633 qui forment ensemble un chapitre globalisé de *dépenses* intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » et codifié 012 ;
- des comptes 6019¹⁴, 609, 619, 629, 6419, 6459, 6959¹⁵, 6989, 699¹⁶, 6032 et 6037 (en recettes) qui forment ensemble un chapitre globalisé de *recettes* intitulé « Atténuation de charges » et codifié 013 ;

¹² cf. circulaire NOR/INT/B/89/00017/C du 11 janvier 1989.

¹³ Compte existant uniquement en M41.

¹⁴ Comptes existant uniquement en M4.

¹⁵ Compte n'existant pas en M49.

¹⁶ Comptes n'existant pas en M49.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- des comptes 709 et 739¹⁷ et 762 (en dépenses) qui forment ensemble un chapitre globalisé de dépenses intitulé « Atténuation de produits » et codifié 014 ;
- des deux chapitres globalisés d'ordre 042 « Opérations d'ordre de transfert entre les sections » et 043 « Opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'exploitation » (cf. 2.3. « Les chapitres globalisés »).

2.1.1.2. Les chapitres de la section d'investissement

Pour la section d'investissement, le chapitre correspond :

- au compte par nature à deux chiffres des classes 1 et 2 à l'exception des comptes 11, 12 et 15 ;
- aux opérations d'équipement en dépenses (cf. paragraphe 2.2 « Les chapitres opérations d'équipement ») ;
- au compte 458 complété du numéro de mandat, (cf. paragraphe 2.4.1 « Les opérations pour le compte de tiers ») ;
- aux chapitres codifiés 020 et 021 (cf. 2.4.2. « Les chapitres codifiés 02. ») ;
- aux deux chapitres globalisés d'ordre 040 « Opérations d'ordre de transfert entre les sections » et 041 « Opérations patrimoniales » (cf. 2.3. « Les chapitres globalisés »).

2.1.2. La définition de l'article

À l'intérieur du chapitre, l'article correspond au compte le plus détaillé ouvert de la nomenclature, complété, pour les opérations, du numéro d'opération.

Il est à noter que si certains comptes par nature peuvent être rattachés à un seul chapitre, d'autres peuvent relever de plusieurs chapitres.

2.2. LES CHAPITRES DE DÉPENSES « OPÉRATION D'ÉQUIPEMENT » DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT

2.2.1. Présentation de la notion d'opération d'équipement

L'assemblée a la possibilité d'opter pour le vote d'une ou plusieurs opérations d'équipement en section d'investissement.

L'opération d'équipement est constituée par « un ensemble d'acquisitions d'immobilisations, de travaux sur immobilisations et de frais d'études y afférents aboutissant à la réalisation d'un ouvrage ou de plusieurs ouvrages de même nature ».

La notion d'opération d'équipement :

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

Le vote d'une opération d'équipement au sein de la section d'investissement permet une souplesse accrue en termes de gestion de crédits budgétaires. En effet, le contrôle des crédits n'est pas opéré au niveau habituel du compte par nature à deux chiffres, mais à celui de l'enveloppe budgétaire globale réservée à cette opération par l'assemblée, quelle que soit l'imputation par nature des dépenses.

2.2.2. La définition budgétaire de l'opération d'équipement

En cas de vote d'opérations d'équipement, chacune de ces opérations est affectée d'un numéro librement défini par le service.

¹⁷ Compte existant uniquement en M43.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Le chapitre de dépenses correspond à chaque numéro d'opération d'équipement ouverte.

Ce numéro est ensuite utilisé, lors du mandatement, pour identifier les dépenses se rapportant à l'opération.

À l'intérieur de l'opération, l'article correspond au détail le plus fin des comptes 20, 21, 22 et 23 ouvert à la nomenclature par nature.

Par conséquent, le chapitre 20 « Immobilisations incorporelles », le chapitre 21 « Immobilisations corporelles », le chapitre 22 « Immobilisations reçues en affectation » ainsi que le chapitre 23 « Immobilisations en cours » ne comprennent pas l'ensemble des crédits relatifs aux comptes par nature qui en composent les articles budgétaires.

2.2.3. Exemple

Le service décide de voter l'opération d'équipement n° 31 « Usine X » pour un montant de 1000 (frais d'études, construction et équipement).

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

	Intitulé	Montant
Opération n° 31	<i>Construction de l'usine X</i>	1000
2031	Frais d'études	100
2111	Terrain	100
2154	Matériel industriel	200
2313	Construction en cours	600

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

L'ordonnateur peut mandater au-delà du montant de chacun des articles indiqués au budget, à condition de respecter l'enveloppe globale de l'opération d'équipement.

À titre d'exemple, si l'achat du terrain et les frais d'études s'élèvent en définitive à 150, l'ordonnateur peut employer les 50 disponibles soit à l'acquisition de matériel industriel, soit aux dépenses de construction.

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

De la même façon, si l'ensemble des crédits de l'enveloppe ne sont pas consommés, seule l'assemblée pourra décider de virer le surplus sur un autre chapitre.

2.3. LES CHAPITRES GLOBALISÉS

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

Dans chacune des deux sections, ces chapitres sont codifiés 01 lorsqu'ils retracent des opérations réelles et 04 lorsqu'ils retracent des opérations d'ordre budgétaires.

À la différence des chapitres « opération », les chapitres « globalisés » s'imposent au service.

La liste exhaustive des chapitres globalisés ainsi que des comptes qu'ils regroupent est retracée au paragraphe 2.1.1. « La définition du chapitre ».

Seuls les chapitres codifiés 04 font l'objet de commentaires ci-après.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

2.3.1. Le chapitre 040 « Opérations d'ordre de transfert entre sections »

Ce chapitre figure en dépenses et en recettes de la section d'investissement.

Il retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'ordre de section à section, à l'exclusion de la recette issue du virement de la section d'exploitation qui constitue une opération sans réalisation, codifiée au chapitre 021.

En dépenses, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense d'investissement et une recette d'exploitation. Il s'agit notamment des reprises sur subventions d'équipement reçues, des transferts de charges à répartir sur plusieurs exercices, ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées dans la liste figurant en annexe à la présente instruction. Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 042 de la section d'exploitation.

En recettes, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une recette d'investissement et une dépense d'exploitation. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements et aux dépréciations des immobilisations, des indemnités de renégociation d'emprunts capitalisées, de la valeur comptable des éléments d'actif cédés, ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées dans la liste figurant en annexe à la présente instruction. Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 042 de la section d'exploitation.

2.3.2. Le chapitre 041 « Opérations patrimoniales »

Ce chapitre figure en dépenses et en recettes de la section d'investissement.

Il retrace tant en recettes qu'en dépenses toutes les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement dont la liste figure en annexe à la présente instruction.

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement sont toujours égales en recettes et en dépenses. Elles figurent intégralement au budget sans compensation entre elles.

2.3.3. Le chapitre 042 « Opérations d'ordre de transfert entre sections »

Ce chapitre figure en dépenses et en recettes de la section d'exploitation.

Il retrace, tant en recettes qu'en dépenses, toutes les opérations d'ordre de section à section à l'exclusion de la dépense issue du virement à la section d'investissement qui constitue une opération sans exécution codifiée au chapitre 023.

En dépenses, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense d'exploitation et une recette d'investissement. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements et aux dépréciations des immobilisations, des indemnités de renégociation d'emprunts capitalisées, de la valeur comptable des éléments d'actif cédés, ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées dans la liste figurant en annexe à la présente instruction. Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 040 de la section d'investissement.

En recettes, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une recette d'exploitation et une dépense d'investissement. Il s'agit notamment des reprises sur subventions d'équipement reçues, des transferts de charges à répartir sur plusieurs exercices, ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées dans la liste figurant en annexe à la présente instruction. Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 040 de la section d'investissement.

2.3.4. Le chapitre 043 « Opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'exploitation »

Ce chapitre figure en dépenses et en recettes de la section d'exploitation.

Il retrace tant en recettes qu'en dépenses toutes les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'exploitation dont la liste figure en annexe à la présente instruction.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Ces opérations d'ordre sont liées à la comptabilité des stocks de terrains des établissements publics fonciers locaux. Elles retracent notamment l'incorporation des frais financiers au coût de production des stocks de terrains (comptes 6011, 6012, 6013, 6018 et 796).

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'exploitation sont toujours égales en recettes et en dépenses. Elles figurent intégralement au budget sans compensation entre elles.

Il peut également s'agir des opérations d'ordre relatives à la comptabilisation des indemnités de réaménagement d'emprunt pour ordre (cf commentaire du compte 668).

2.4. LE TRAITEMENT DES CHAPITRES BUDGÉTAIRES PARTICULIERS

2.4.1. Les opérations pour le compte de tiers

Les opérations réalisées pour le compte de tiers concernent des opérations d'investissement réalisées sous mandat. Chaque opération est retracée au sein d'un chapitre spécifique de la section d'investissement. La numérotation du chapitre est composée :

- du numéro de compte par nature 458 « Opérations d'investissement sous mandat » ;
- du chiffre 1 pour les chapitres de dépenses ou du chiffre 2 pour les chapitres de recettes ;
- du numéro d'opération attribué par le service.

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

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

L'ensemble de ces chapitres ne comporte pas d'articles.

2.4.2. Les chapitres codifiés 02

Il s'agit :

☞ *pour la section d'investissement*

- en dépenses, du chapitre 020 intitulé « Dépenses imprévues » ;
- en recettes, du chapitre 021 intitulé « Virement de la section d'exploitation ».

☞ *pour la section d'exploitation*

- en dépenses, du chapitre 022 intitulé « Dépenses imprévues » et du chapitre 023 intitulé « Virement à la section d'investissement ».

Les chapitres 020 « Dépenses imprévues » (section d'investissement) et 022 « Dépenses imprévues » (section d'exploitation) servent à abonder, par virement de chapitre à chapitre initié par l'ordonnateur, les postes budgétaires où sont imputées les dépenses selon leur nature. Ils ne donnent jamais lieu à émission de mandats.

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

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

2.5. LES LIGNES BUDGÉTAIRES CODIFIÉES 00

Les reports d'excédent (recettes) ou de déficit (dépenses) sont codifiés aux lignes budgétaires 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » et 002 « Résultat d'exploitation reporté ».

Ces lignes participent à l'équilibre du budget. En revanche, elles ne constituent pas des chapitres budgétaires et ne peuvent donc faire l'objet ni de virement, ni d'émission de titres et de mandats.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

3. LA NOTION D'AUTOFINANCEMENT

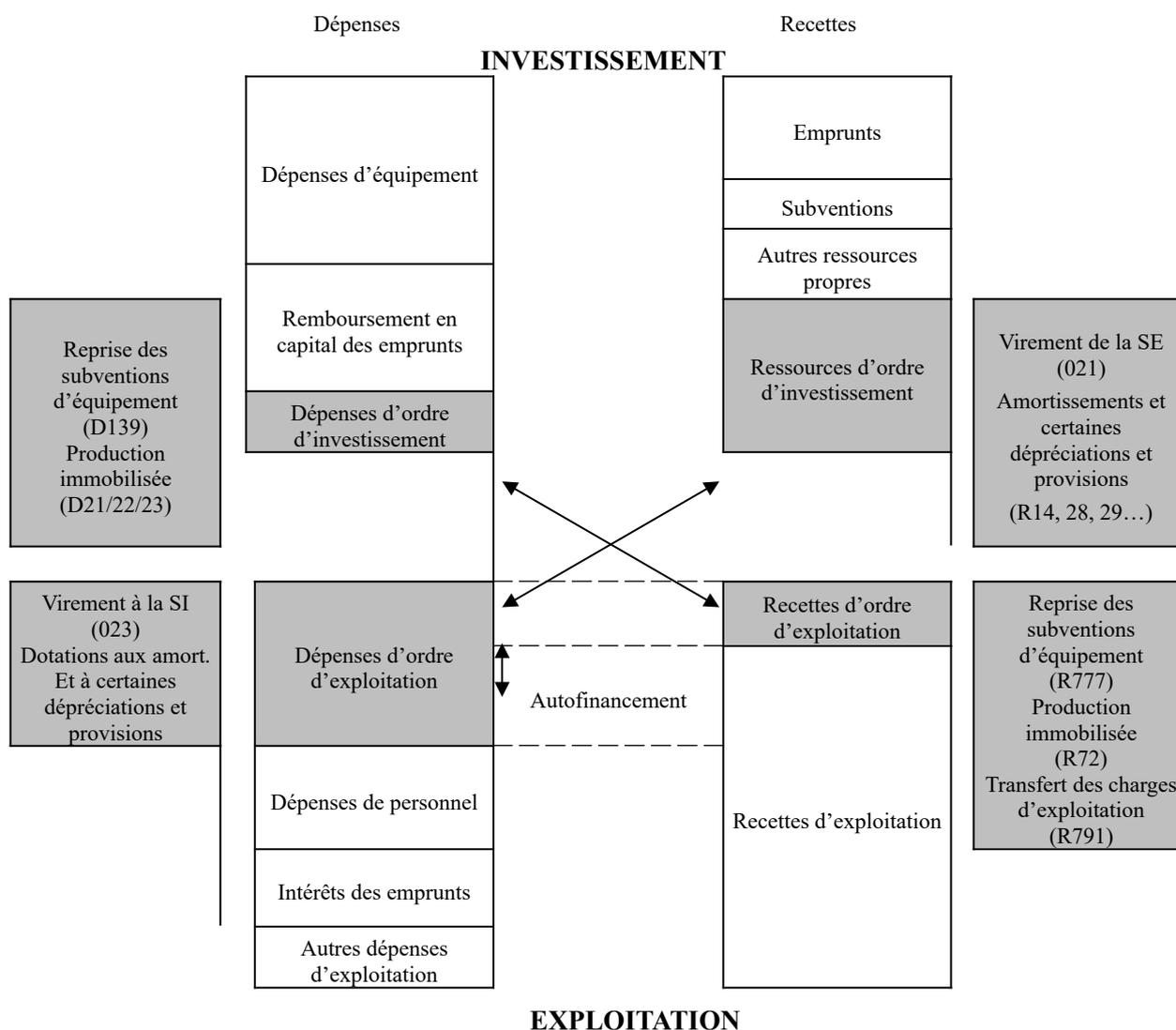
Certaines opérations budgétaires se traduisent par une dépense dans l'une des deux sections, compensée par une recette de même montant dans l'autre section, sans se traduire par un encaissement ou un décaissement.

Ces opérations, dites « opérations d'ordre de section à section », sont toujours équilibrées en dépenses et en recettes. Elles n'influent pas en conséquence sur l'équilibre global du budget, mais seulement sur l'équilibre de chaque section.

Celles qui se traduisent par une dépense d'exploitation et une recette d'investissement contribuent à dégager un autofinancement ; celles qui se traduisent par une recette d'exploitation et une dépense d'investissement ont pour effet de réduire l'autofinancement.

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

L'autofinancement dégagé par la section d'exploitation permet d'assurer le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital à échoir dans l'exercice, et, pour le surplus, de financer des dépenses d'équipement (cf.1.2.3 « Le contrôle budgétaire »).



TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Le total des opérations d'ordre de section à section est toujours équilibré. Le total des dépenses d'ordre d'exploitation correspond au total des recettes d'ordre d'investissement. Inversement, le total des recettes d'ordre d'exploitation correspond au total des dépenses d'ordre d'investissement.

Les principales opérations d'ordre de section à section figurent en annexe à la présente instruction.

4. LES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES

Les documents budgétaires prévisionnels comprennent :

- le budget primitif ;
- le cas échéant, le budget supplémentaire ;
- éventuellement une ou plusieurs décisions modificatives.

4.1. LE BUDGET PRIMITIF

Le budget est présenté selon le modèle figurant en annexe à la présente instruction.

Les propositions du président du conseil d'administration ou de l'exécutif de la collectivité de rattachement sont toujours présentées au niveau de l'article, puisqu'il appartient à l'assemblée de décider si elle entend voter le budget par chapitre ou par article.

Il est possible de se dispenser de mentionner les articles budgétaires lorsqu'aucun montant n'est à inscrire, dans les colonnes « pour mémoire », « propositions nouvelles » ou « vote ». En revanche, les chapitres budgétaires doivent figurer, même s'ils ne sont pas servis.

Seuls peuvent être admis en plus des mentions obligatoires figurant sur les maquettes :

- de courtes notes de renvoi ou d'explication en bas de page ;
- des états annexes supplémentaires sur des aspects volontairement détaillés par le service.

Les documents budgétaires se composent de quatre parties :

4.1.1. La première partie du budget : les informations générales

Les modalités de vote du budget retenues par l'assemblée sont présentées dans cette première partie.

Elle permet d'indiquer si le budget est voté par chapitre ou par article pour chacune des sections et si des articles ont été spécialisés.

Elle précise, par ailleurs, la nature budgétaire ou semi-budgétaire des provisions et s'il est référence pour le budget précédent aux données du budget primitif ou du budget cumulé.

4.1.2. La deuxième partie du budget : la présentation générale du budget

Cette partie se compose d'une vue d'ensemble des grandes masses du budget par section, d'une vue d'ensemble des chapitres par section ainsi que de la balance générale du budget.

La vue d'ensemble par section vise, d'une part, à faire apparaître le total général du budget et, d'autre part, l'ensemble des dépenses et des recettes des deux sections (investissement et exploitation) par grandes masses en distinguant les crédits de l'exercice et les crédits reportés.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

La vue d'ensemble par chapitre récapitule, par section, les chapitres budgétaires soumis au vote de l'assemblée. Chaque chapitre retrace les crédits du budget précédent, les crédits objet du vote (proposition et vote) et, le cas échéant, les restes à réaliser afférents aux exercices précédents. Le vote ne porte que sur les seules propositions de l'exécutif afférentes aux dépenses et aux recettes propres de l'exercice. Les résultats reportés et les restes à réaliser de l'exercice précédent ne peuvent être repris au budget qu'après le vote du compte administratif ou dans le cadre d'une décision de reprise anticipée.

La *balance générale* du budget donne une décomposition du budget par compte (généralement à deux chiffres), non plus par section mais sous l'angle dépenses/recettes. En outre, cette balance distingue, par compte, les dépenses et les recettes afférentes aux opérations d'ordre des dépenses et recettes afférentes aux opérations réelles.

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

- ☞ Les opérations réelles *sont celles qui donnent lieu à encaissement ou décaissement. Les dépenses imprévues, ainsi que les opérations mixtes ou semi-budgétaires sont assimilées à des opérations réelles. Les opérations semi-budgétaires sont celles qui, sans donner lieu à encaissement ou décaissement, se traduisent par une dépense ou une recette d'exploitation sans contrepartie budgétaire (exemple : variations de stocks de marchandises, rattachement des produits et des charges, dotations aux dépréciations des comptes de tiers et financiers). La liste figure en annexe à la présente instruction.*
- ☞ Les opérations d'ordre budgétaires *sont celles qui ne donnent lieu ni à encaissement ni à décaissement mais qui comportent une contrepartie budgétaire. Elles s'opèrent soit à l'intérieur de la section d'investissement, soit à l'intérieur de la section d'exploitation, soit de section à section. La liste figure en annexe à la présente instruction.*

Le détail des opérations d'ordre figure en annexe du budget dans les états prévus à cet effet.

4.1.3. La troisième partie du budget : le vote du budget (détail par articles)

Cette partie présente en détail, par chapitre, chacun des articles pour les dépenses et les recettes du budget.

Sont présentés successivement, en dépenses puis en recettes, les chapitres de la section d'exploitation, puis les chapitres de la section d'investissement, les chapitres réels précédant les chapitres d'ordre.

Chaque tableau présente en colonnes le rappel du budget précédent pour mémoire, les restes à réaliser, les propositions de l'exécutif et le vote de l'assemblée délibérante.

Le détail par article des chapitres votés ne se rapporte qu'aux seules dépenses et recettes de l'exercice, hors restes à réaliser.

Ne figurent au budget que les articles utilisés par le service, soit au titre du rappel du budget précédent, soit au titre des propositions de l'exécutif ou du vote de l'assemblée, conformément à la nomenclature applicable au service.

Lorsque le document budgétaire est un budget primitif, le rappel du budget précédent se rapporte, au choix de l'exécutif, soit au budget primitif, soit au budget cumulé de l'exercice précédent.

Lorsque le document budgétaire est un budget supplémentaire, la colonne de rappel reprend le cumul du budget primitif et des décisions modificatives déjà intervenues au titre de l'exercice en cours.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**4.1.3.1. La section d'exploitation**

La section d'exploitation retrace les dépenses et les recettes nécessaires au fonctionnement courant du service qui peuvent être regroupées en trois catégories (articles R.2221-44 et R.2221-86 du CGCT) :

- ☞ *la première retrace les dépenses et les recettes liées à l'activité du service et notamment :*
 - *en dépenses*, les charges de personnel et frais assimilés et les achats de fournitures et prestations de service. Sont également constatées en dépenses les éventuelles atténuations de produits ;
 - *en recettes*, les ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises. Sont également constatées en recettes les éventuelles atténuations de charges et les subventions d'exploitation.
- ☞ *la seconde regroupe les dépenses et les recettes financières et notamment :*
 - *en dépenses*, les charges financières comprennent les intérêts des emprunts et dettes, des comptes courants et intérêts bancaires, les pertes de change ;
 - *en recettes*, les produits financiers comprennent les produits des placements autorisés et les gains de change constatés.
- ☞ *la troisième regroupe les dépenses et les recettes exceptionnelles et notamment :*
 - *en dépenses*, les intérêts moratoires et pénalités sur marchés, les amendes fiscales et pénales, les dons et prix accordés, et les subventions d'exploitation exceptionnelles ;
 - *en recettes*, les libéralités et subventions exceptionnelles reçues, et le produit des cessions d'immobilisations.
- ☞ *À ces opérations s'ajoutent celles qui concourent à l'autofinancement dégagé par la section d'exploitation (amortissements, virement de la section d'exploitation à la section d'investissement...), déduction faite des reprises effectuées (reprise au compte de résultat des subventions d'investissement reçues...) retracées au sein de chapitres globalisés d'ordre, ainsi que, le cas échéant, l'impôt sur les sociétés.*
- ☞ *Enfin, la section d'exploitation peut comprendre un crédit pour dépenses imprévues et des opérations d'ordre à l'intérieur de la section.*

4.1.3.2. La section d'investissement

La section d'investissement retrace les dépenses et les recettes relatives à des opérations qui se traduisent par une modification de la consistance ou de la valeur du patrimoine.

- ☞ *Les recettes de la section d'investissement comprennent notamment : les apports, réserves et recettes assimilées, les subventions d'investissement reçues, les provisions si la régie opte pour des provisions budgétaires, certaines dépréciations et les amortissements, les emprunts et les dettes assimilées, la valeur nette comptable des immobilisations sortant de l'actif, la plus-value résultant de la cession d'immobilisation, la diminution des stocks en cours de production (articles R.2224-45 et R.2221-87 du CGCT).*
- ☞ *Les dépenses de la section d'investissement comprennent notamment : le remboursement du capital des emprunts et dettes assimilées, l'acquisition d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières, les charges à répartir sur plusieurs exercices, l'augmentation des stocks et en-cours de production, les reprises sur provisions si la régie opte pour des provisions budgétaires, le transfert des subventions d'investissement au compte de résultat (articles R.2221-46 et R.2221-88 du CGCT).*
- ☞ *Comme la section d'exploitation, la section d'investissement peut comprendre un crédit pour dépenses imprévues.*

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

☞ Enfin, la section d'investissement comprend deux cadres spécifiques permettant de retracer les dépenses individualisées en chapitres « opération d'équipement » et les chapitres de dépenses et de recettes « opération pour le compte de tiers ».

Chaque chapitre « opération d'équipement » fait l'objet d'un cadre détaillant les comptes 20, 21, 22 et 23. Peuvent également être mentionnées, pour information, les recettes spécifiquement affectées à ces opérations.

Chaque chapitre « opération pour le compte de tiers » fait d'un tableau spécifique présentant la nature des dépenses et les financements équilibrant l'opération (financement par le tiers ou un autre tiers, par le SPIC et le cas échéant l'emprunt souscrit pour le compte du tiers).

4.1.4. La quatrième partie du budget : les annexes

Cette partie du budget vise à compléter l'information des élus et des tiers sur certains éléments patrimoniaux ainsi que certains éléments relatifs aux engagements de la régie. Elle comporte également diverses informations relatives à certaines dépenses ou recettes d'exploitation essentielles, telles que le personnel.

Les annexes se décomposent en quatre parties retraçant les annexes afférentes à des éléments du bilan du service (A), des annexes afférentes aux engagements hors bilan (B), des annexes présentant d'autres éléments d'information (C) et d'une annexe présentant l'arrêté et les signatures (D).

☞ Les annexes afférentes à des éléments du bilan de la commune sont constituées par :

- des états relatifs à la dette (répartition par prêteurs, répartition par type de taux, existence de contrat de couverture du risque financier, contrat de crédit de trésorerie...)

Ces six états retracent différentes informations relatives à la dette de la régie, afin de mieux appréhender la nature de la dette de cette dernière dans le contexte actuel (différents objets de financement d'un emprunt, gestion active de la dette, recours à des lignes de trésorerie...).

Un état comporte notamment une répartition de l'encours de dette selon la typologie élaborée par la Charte de bonne conduite et annexée à la circulaire interministérielle N° NOR IOCB 1015077 C du 25 juin 2010.

- les méthodes utilisées pour les amortissements

Il indique les procédures d'amortissement utilisées, les catégories de biens amortis et les délibérations relatives aux amortissements de certains biens.

- des états relatifs aux provisions et aux dépréciations

Un premier état relatif aux provisions et aux dépréciations permet le suivi de toutes les provisions constituées en distinguant, d'une part, les provisions et les dépréciations budgétaires et, d'autre part, les provisions et les dépréciations semi-budgétaires. Le deuxième état relatif aux provisions retrace uniquement les provisions pour risques et charges qui font l'objet d'un étalement sur plusieurs exercices, avant la survenance du risque ou de la charge.

- des états relatifs à l'équilibre des opérations financières

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

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

- des états retraçant les dépenses et les recettes des services d'eau et d'assainissement ainsi que des services d'assainissement collectif et non collectif

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Ces deux états présentent la ventilation des dépenses et des recettes des services d'eau et d'assainissement et des services d'assainissement collectif et non collectif par section, lorsqu'il s'agit d'un budget unique tel qu'il est prévu par l'article L.2224-6 du CGCT pour les communes et les groupements de commune de moins de 3 000 habitants.

- un état des charges transférées

Cet état indique, pour les charges d'exploitation dont l'étalement est autorisé, l'exercice d'origine et la date de la décision d'étalement, la nature de la dépense transférée et son montant, ainsi que celui des amortissements pratiqués, des amortissements de l'exercice et le montant restant à amortir.

- un détail des opérations pour le compte de tiers

Cet état permet de suivre les dépenses et les recettes effectuées pour le compte de tiers. Ces opérations sont identifiées au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement.

☞ *Les annexes afférentes aux engagements hors bilan sont constituées par :*

- un état des emprunts garantis par la régie

Cet état permet de connaître les personnes, publiques ou privées, bénéficiant d'une garantie d'emprunt ainsi que les caractéristiques des emprunts concernés. La garantie d'emprunt intervient dans le cadre des compétences de la régie. Les garanties d'emprunt accordées aux personnes de droit privé doivent respecter les règles prudentielles prévues à l'article L. 2252-1 du CGCT.

Cet état n'est obligatoire que pour les régies rattachées à des communes de 3 500 habitants et plus (article L.2313-1 du CGCT), à des groupements comprenant au moins une telle commune (article L.5211-36 et article L.5711-1 du CGCT) ainsi qu'à leurs établissements publics.

- des états retraçant les engagements donnés et reçus par la régie

Ces états retracent la répartition par bénéficiaire des subventions, des contrats de crédit-bail, des [marchés de partenariat](#), des autres engagements donnés, des autres engagements reçus.

- des états de suivi des autorisations de programme, des autorisations d'engagement et de leurs crédits de paiement

Ces états ont pour objet de permettre le suivi des engagements pluriannuels votés par la régie, dont le dispositif est prévu par les articles L.2311-3 et R.2311-9 du CGCT.

☞ *Les annexes présentant d'autres éléments d'information sont constituées par :*

- un état du personnel

Ces états, utiles à l'information de l'assemblée, détaille la composition du personnel en place entre les différentes filières de la fonction publique territoriale, en indiquant pour chaque grade ou emploi, par catégorie, les effectifs budgétaires et les effectifs pourvus, dont ceux à temps non complet.

Pour le personnel non titularisé, il mentionne les conditions de rémunérations et la justification du contrat au regard des dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

Enfin, le troisième état permet d'appréhender le personnel de la collectivité ou de l'établissement de rattachement employé par la régie et dont les services doivent être facturés à la régie par la collectivité ou l'établissement employeur.

- une liste des organismes dans lesquels la commune ou l'établissement a pris un engagement financier

Cet état découle des dispositions de l'article L.2313-1 du CGCT et de la suppression de la production automatique de certaines annexes. Il n'est obligatoire que pour les régies rattachées à des communes de 3 500 habitants et plus (article L.2313-1 du CGCT), à des groupements comprenant au moins une telle commune (article L.5211-36 et article L.5711-1 du CGCT) ainsi qu'à leurs établissements publics.

- la présentation agrégée du budget principal du service et des budgets annexes

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Cet état, servi uniquement par les services dotés de l'autonomie financière et de la personnalité morale, permet de mieux apprécier le volume global de l'activité du service.

- l'arrêté et les signatures

Par ailleurs, des annexes supplémentaires sont également prévues au compte administratif comme l'état de ventilation du produit de la taxe sur les eaux pluviales ou l'état de variation du patrimoine.

4.2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES

Des impératifs juridiques, économiques et sociaux, difficiles à prévoir dans leurs conséquences financières, peuvent obliger l'assemblée à voter des dépenses nouvelles et les recettes correspondantes qui sont dégagées, soit par des ressources nouvelles, soit par des suppressions de crédits antérieurement votés. Ces votes interviennent dans le cadre de décisions modificatives. Les documents qui les décrivent ne comprennent que les chapitres et les articles modifiés ainsi que les annexes impactées par la décision.

Les décisions modificatives qui peuvent être votées en cours d'année résultent des virements de crédits nécessaires, de l'emploi des recettes non prévues au budget primitif, ou de dépenses ou recettes nouvelles à y inscrire.

4.3. LE BUDGET SUPPLÉMENTAIRE

Le budget supplémentaire est une décision modificative particulière qui, outre l'ajustement des crédits, a pour objet de reprendre les résultats de l'exercice précédent, lorsqu'ils n'ont pas été repris au budget primitif, de manière définitive (le vote du compte administratif ou du compte financier étant intervenu préalablement) ou de manière anticipée (cf. chapitre 5 « La détermination et l'affectation du résultat »).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 2**
L'EXÉCUTION DES RECETTES**1. PRINCIPES**

Toute créance d'une collectivité ou d'un établissement public local fait l'objet d'un titre qui matérialise ses droits.

Ce document peut présenter des formes différentes :

- un jugement exécutoire ;
- un contrat authentique.

Le plus souvent il s'agit d'un acte pris, émis et rendu exécutoire par l'ordonnateur et qui forme titre au profit du service quelle qu'en soit la dénomination : arrêtés, baux, contrats, états de recouvrement, déclarations, rôles, etc. Ces titres de recettes sont rendus exécutoires dès leur émission en application de l'article L.252A du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

L'émission des titres est effectuée conformément aux dispositions de la circulaire interministérielle NOR/ECOR/98/060/10C du 18 juin 1998 (publiée au journal officiel du 1^{er} septembre 1998)¹⁸ ; elle doit intervenir dès que la créance peut être constatée et liquidée.

Cependant, en application des dispositions de l'article L.1611-5 du CGCT¹⁹, les collectivités ou établissements publics locaux n'émettent pas de titres pour le recouvrement des créances non fiscales non perçues au comptant lorsqu'elles n'atteignent pas un seuil fixé par décret.

Les sommes qui ont été encaissées sans titre par le comptable ou par un régisseur donnent lieu, postérieurement, à l'émission d'un titre de régularisation afin de constater la recette budgétaire dans la comptabilité du service (cf. paragraphe 4 du présent chapitre intitulé « Dispositions applicables aux recettes perçues avant émission de titres »).

Des dispositions particulières ont été prévues au IV de l'article L.911-9 du Code de justice administrative en ce qui concerne la mise en recouvrement des créances résultant d'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée. Aux termes de cet article, l'ordonnateur d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local est tenu d'émettre l'état nécessaire au recouvrement des créances de l'espèce dans le délai de deux mois à compter de la date de notification de la décision de justice.

Faute de dresser l'état dans ce délai, le représentant de l'État adresse à la collectivité territoriale ou à l'établissement public local une mise en demeure d'y procéder dans le délai d'un mois ; à défaut, il émet d'office l'état nécessaire au recouvrement de la créance (cf. paragraphe 3.2 du présent chapitre intitulé « Émission d'office par le représentant de l'État »).

¹⁸ Diffusée aux comptables par l'instruction n°98-138-M0 du 26 novembre 1998.

¹⁹ Seuil actuellement fixé à 5 euros (art. D.1611-1 du CGCT).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

2. TITRES DE RECETTES

2.1. DÉLAIS D'ÉMISSION ET DE RECOUVREMENT DES TITRES DE RECETTES

2.1.1. Prescription d'assiette

Sauf textes particuliers fixant une prescription abrégée pour certains produits, c'est la prescription trentenaire de droit commun qui s'applique en ce qui concerne la mise en recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux. Cette prescription, qui résulte des dispositions des articles 2227 et 2262 du Code civil, ne concerne que l'émission des titres.

2.1.2. Prescription relative au recouvrement

Conformément à l'article L.1617-5 3°) du CGCT, l'action en recouvrement des comptables publics locaux se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recette.

2.2. CONTENU DES TITRES DE RECETTES EXÉCUTOIRES

La circulaire interministérielle du 18 juin 1998 définit la forme et le contenu des titres.

Le titre de recettes doit obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre pris dans une série annuelle continue, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière ;
- indication précise de la nature de la créance ;
- référence aux textes ou au fait générateur sur lesquels est fondée l'existence de la créance ;
- imputations budgétaire et comptable à donner à la recette aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures ;
- le cas échéant, numéro d'inventaire ;
- bases de la liquidation de la créance de manière à permettre au destinataire du titre d'exercer ses droits (à défaut, le titre serait entaché d'irrégularité : Conseil d'État, 12 novembre 1975, Robin) ;
- montant de la somme à recouvrer ;
- désignation précise et complète du débiteur pour éviter toute hésitation sur son identité et faciliter la tâche du recouvrement (pour les personnes physiques : nom, prénom, adresse) ;
- si des intérêts sont exigibles, il est nécessaire de viser le texte ou la convention sur lequel est fondée cette exigence et d'indiquer le taux et la date à partir de laquelle ils courent ;
- date à laquelle le titre est émis et rendu exécutoire (voir paragraphe 3 du présent chapitre intitulé « Transmission des titres de recettes au comptable ») ;
- mention apparente des indications suivantes figurant sur *tous* les volets du titre de recettes :
 - « Titre exécutoire en application de l'article L.252A du Livre des Procédures Fiscales, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions de l'article R.2342-4 et R.3342-23 du CGCT ».
- indication relative aux modalités de règlement et aux délais et voies de recours.

Ces mentions doivent *obligatoirement* figurer sur les volets du titre destinés au redevable et au comptable.

Les titres de recettes n'ont pas à être revêtus de la signature de l'ordonnateur.

Il est rappelé qu'en cas d'activité soumise à la TVA, la facturation au redevable doit distinguer le montant de la créance proprement dite et le montant de la TVA.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

2.3. PRÉSENTATION FORMELLE DES TITRES DE RECETTES

Il convient de distinguer selon que le titre est individuel ou collectif.

2.3.1. Titres individuels

Le titre à utiliser doit être conforme au modèle type du titre annexé à la circulaire interministérielle du 18 juin 1998. Il comporte quatre volets :

- 1^{er} volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de perception qui permet de suivre le recouvrement de la créance ;
- 2^{ème} volet - Titre de recettes exécutoire annexé au compte de gestion avec les pièces justifiant les droits du service ou la référence aux titres de créance détenus par le comptable notamment dans le cas de recettes s'exécutant en plusieurs années (baux, par exemple) ;
- 3^{ème} volet - Titre de recettes exécutoire formant avis des sommes à payer destiné au débiteur ;
- 4^{ème} volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de liquidation conservé par l'ordonnateur.

Il est précisé que sous la rubrique imputation doivent être portées les informations relatives à l'imputation budgétaire et comptable.

Cette rubrique comprend trois zones :

- la première zone, qui fait référence au *compte par nature*, est toujours servie. Le compte figurant dans cette zone coïncide avec l'article budgétaire ;
- la deuxième zone est servie lorsqu'une ou plusieurs *opérations* ont été votées en section d'investissement, le numéro de l'opération correspond au chapitre budgétaire ;
- la troisième zone n'est pas utilisée en M4.

2.3.2. Titres collectifs

Le titre de recettes collectif regroupe sur un document unique, à raison d'une ligne par débiteur, les créances de même nature mises en recouvrement à une même date.

Ce document adressé au redevable comporte obligatoirement la mention : « Extrait de titre exécutoire collectif en application de l'article L.252A du Livre des Procédures Fiscales, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions de l'article R.2342-4 et R.3342-23 du CGCT ».

Il comporte, en outre, toutes les énonciations utiles portées sur le titre de recettes individuel et notamment les modalités de règlement et les délais et voies de recours.

Par ailleurs, cet état doit comporter toutes les mentions qui conditionnent la validité juridique des titres de recettes individuels. Toutefois, les éléments communs à l'ensemble des créances portées sur cet état peuvent faire l'objet d'une inscription unique (imputation budgétaire et comptable, date d'émission...).

Les éléments individuels de la créance (nom et adresse du débiteur et éventuellement de son ayant cause, calculs de liquidation, somme à payer...) figurent sur chacune des lignes de l'état collectif.

Les débiteurs mentionnés sur cet état sont désignés par le numéro du titre collectif suivi d'un numéro d'ordre pris dans une série continue propre à chaque émission de titre collectif.

Le titre collectif fait l'objet d'un arrêté global complété par l'indication du nombre de débiteurs. Il est établi en trois exemplaires. Les deux premiers feuillets sont adressés au comptable en même temps que les avis des sommes à payer. Le troisième feuillet est conservé par l'ordonnateur.

Les services ordonnateurs doivent, en outre, établir un avis individuel des sommes à payer destiné à chaque débiteur.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

2.3.3. Cas particulier du recouvrement de la redevance d'assainissement par un service d'eau (M49)

En application de l'article R.2224-19-7 du CGCT, le recouvrement, à l'exclusion des procédures contentieuses, des redevances pour consommation d'eau et des redevances d'assainissement collectif et non collectif peut être confié à un même organisme qui en fait apparaître le détail sur une même facture.

Ainsi, un service de distribution d'eau potable peut-il être chargé de recouvrer les redevances d'assainissement pour le compte du service d'assainissement, que la gestion de ce dernier soit assurée directement par une collectivité ou un établissement public local ou qu'elle ait été déléguée.

Dans ce cas, les titres de recettes ne sont émis que pour le montant des recettes revenant au service d'eau. La prise en compte des redevances d'assainissement dont le recouvrement amiable est assuré par le service d'eau est retracée, dans les comptes de ce dernier, au compte 455 « Recouvrement des redevances d'assainissement » (cf. commentaires de ce compte, Titre II, Chapitre 2, Section 5).

Le reversement au service d'assainissement des sommes encaissées pour son compte est assurée selon la périodicité convenue entre les deux organismes.

Le comptable du service d'eau n'étant pas chargé de poursuivre le recouvrement contentieux de la redevance d'assainissement, il établira selon la périodicité convenue entre les deux organismes la liste des redevances d'assainissement non recouvrées.

À l'inverse, le service d'assainissement peut être chargé du recouvrement des redevances d'eau pour le compte du service d'eau, dans les mêmes conditions.

3. TRANSMISSION DES TITRES DE RECETTES AU COMPTABLE

3.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Les titres de recettes sont récapitulés dans l'ordre croissant des articles budgétaires sur un bordereau-journal des titres de recettes établi en trois exemplaires et transmis aux destinataires suivants :

- un exemplaire pour les archives du service où les bordereaux doivent être classés dans l'ordre chronologique ;
- deux exemplaires pour le comptable dont un exemplaire est ultérieurement joint au compte de gestion.

Les bordereaux de titres de recettes doivent reproduire les indications portées sur les titres de recettes qu'ils récapitulent, et notamment²⁰ :

- le numéro du titre de recettes ;
- la désignation du débiteur ;
- la date d'émission ;
- l'imputation budgétaire et comptable de la recette ;
- le numéro d'inventaire le cas échéant ;
- le montant de la somme à recouvrer.

Chaque bordereau de titres est numéroté suivant une série ininterrompue commencée pour chaque exercice au numéro 1, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière de bordereaux ; toutefois, si les besoins du service le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget.

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

²⁰ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la TVA.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

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

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

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

« Arrêté le présent bordereau-journal à la somme de ... (en toutes lettres) comprenant les titres n°... à ... sauf n°...) exécutoires en application de l'article L.252A du Livre des Procédures Fiscales, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions de l'article R.2342-4 et R.3342-23 du CGCT ».

Lorsque les indications ou les mentions portées sur le titre de recettes ne permettent pas au comptable de poursuivre le recouvrement (absence d'adresse précise ou d'indication du débiteur...) ou si le titre comporte des irrégularités matérielles, le comptable est fondé à en refuser la prise en charge.

Dans ce cas, le montant des titres de recettes rejetés est déduit du bordereau-journal et lesdits titres renvoyés à l'ordonnateur à l'appui de la décision motivée du comptable.

L'ordonnateur de son côté rectifie ses écritures administratives à due concurrence. Lorsque le titre de recettes qui a fait l'objet d'un rejet est réémis, il est inscrit sur le bordereau-journal comme un nouveau titre.

Il est rappelé qu'en matière de recettes, l'ordonnateur ne peut pas contraindre un comptable, le droit de réquisition étant réservé exclusivement aux dépenses.

3.2. ÉMISSION D'OFFICE PAR LE REPRÉSENTANT DE L'ÉTAT

L'état de recouvrement émis d'office par le représentant de l'État (cf. Section 1) est adressé au comptable pour prise en charge et recouvrement ainsi qu'au service pour inscription budgétaire et comptable. Il appartient au comptable d'informer l'ordonnateur de la prise en charge de cet état et de lui demander de l'inscrire sur le plus prochain bordereau-journal. En cas de refus, le comptable reporte directement le montant de la mise en recouvrement sur le dernier bordereau-journal de l'exercice. Le total général des mises en recouvrement de l'exercice fait alors l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'État.

3.3. DISPOSITIONS RELATIVES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexe à la présente instruction.

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

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

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES

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

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.1. RECETTES PERÇUES PAR LE COMPTABLE

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

Au fur et à mesure des encaissements, le comptable enregistre en détail les recettes perçues sur un état P503. Chaque recette est affectée d'un numéro d'ordre.

Cet état P503 établi en triple exemplaire et accompagné des documents justificatifs d'encaissement (avis de crédit, avis de virement, déclaration de recettes...) est transmis à l'ordonnateur selon une périodicité fixée d'un commun accord. Cet accord est formalisé par un écrit signé du comptable et de l'ordonnateur.

Dans tous les cas, la périodicité pour la transmission de l'état P503 sera fixée d'un commun accord entre l'ordonnateur et le comptable dans un délai ne pouvant être supérieur à deux mois.

L'ordonnateur, après avoir contrôlé l'exactitude des inscriptions portées sur l'état P503 établi par le comptable, émet des titres et un bordereau de régularisation en y joignant, après les avoir revêtus de son visa, les justifications qui lui ont été transmises.

4.2. RECETTES PERÇUES PAR LES RÉGISSEURS

L'encaissement des recettes par les régisseurs constitue une dérogation aux dispositions du 5° et du 6° de l'article 18 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui confie au seul comptable public le recouvrement des recettes que les collectivités et établissements publics locaux sont habilités à percevoir.

L'institution de régies pour recouvrer les recettes d'un faible montant unitaire est particulièrement adaptée car, d'une part, elle améliore le taux de recouvrement et, d'autre part, elle diminue le coût du recouvrement de ces produits. Le recouvrement des produits dont le montant n'atteint pas le seuil fixé pour l'émission de titres de recettes (cf. Section 1) ne peut être effectué que par voie de régie de recettes.

Les conditions de création et les règles de fonctionnement des régies sont fixées par les articles R.1617-1 à 18 du CGCT et par l'instruction codificatrice n°06-031-A-B-M du 21 avril 2006 sur les régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et établissements publics locaux.

Les encaissements réalisés au comptant par le régisseur font l'objet d'un titre de régularisation global émis au nom du régisseur. Ce titre repris comme tout autre titre de recettes sur un bordereau-journal est transmis au comptable appuyé des justifications produites par le régisseur à l'ordonnateur.

5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES

5.1. RECTIFICATIONS EN CAS DE DÉCOMPTE INSUFFISANT

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

5.2. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES

5.2.1. Principe

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

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les annulations de recettes permettent, en outre, la contre-passation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des produits à l'exercice concerné (produits à recevoir, produits constatés d'avance).

Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

5.2.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours

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

Les titres de recettes rectificatifs comportant la même imputation budgétaire et comptable que les titres initiaux sont transmis au comptable par bordereaux de titres à annuler numérotés dans *une série spéciale distincte* de la série des bordereaux de titres émis.

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

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

- du compte de tiers qui avait pris en charge le titre initial, si ce dernier n'a pas été recouvré ;
- du compte 466 « Excédents de versements » dans le cas contraire.

5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un mandat, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du titre initial si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ; s'il s'agit d'une rectification relative à une recette d'exploitation, le mandat est imputé à l'article 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) ».

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, la prise en charge du mandat portant réduction ou annulation est portée au débit du compte crédité à l'origine si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ou au débit du compte 673 s'il s'agit d'une recette d'exploitation. En contrepartie, le comptable crédite le compte 466 « Excédents de versement » si le titre d'origine a été recouvré ; si celui-ci ne l'a pas été, il crédite le compte de débiteurs où le titre figure en restes à recouvrer.

5.2.4. Le cas particulier de la contre-passation

Le titre d'annulation émis au cours de l'exercice N+1 dans le cadre de la contre-passation d'une opération de rattachement opérée en N, s'insère dans la série spéciale citée au paragraphe 5.2.2.

Comme pour les annulations concernant l'exercice en cours, il comporte la même imputation budgétaire et comptable que le titre initial.

Dans la comptabilité générale, le montant du titre d'annulation est porté au débit du compte de la classe 7 crédité en N, par le crédit du compte de tiers de rattachement.

Les mêmes dispositions s'appliquent pour le titre d'annulation émis en N pour un produit constaté d'avance au cours de l'exercice N alors qu'il concerne, pour tout ou partie l'exercice N+1 (cf. chapitre 4, Section 1 « Opérations de régularisation des charges et des produits »).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS

Les comptables publics sont seuls chargés « de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou un autre titre dont ils assurent la conservation, ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir » (art. 18 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

6.1. PRISE EN CHARGE DES TITRES DE RECETTES

6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement

À la réception des titres et des bordereaux correspondants, le comptable effectue les contrôles auxquels il est tenu (art. 19 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012). Les titres de recettes que le comptable accepte de prendre en charge sont inscrits dans la comptabilité budgétaire à l'article concerné. Ils sont en outre pris en charge dans sa comptabilité générale, afin de faire apparaître les créances du service.

Ainsi est inscrit :

- au crédit du compte budgétaire correspondant à la nature de la recette, le montant du produit mis en recouvrement ;
- et au débit du compte de tiers identifiant la catégorie de débiteurs, le montant de la créance du service.

La prise en charge des titres émis durant la journée complémentaire fait l'objet d'écritures rattachées à la journée du 31 décembre, les encaissements étant constatés dans les écritures de la gestion suivante.

Le détail des opérations comptables de prise en charge des titres de recettes est décrit au chapitre 6 « La comptabilité du comptable ».

Le comptable conserve dans l'ordre chronologique, les exemplaires des bordereaux de titres de recettes qui lui ont été adressés.

6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent

À la réception des titres de régularisation émis par l'ordonnateur, le comptable, aux termes des contrôles qui lui incombent en vertu de la réglementation, prend en charge les titres et solde le compte de recettes à régulariser (subdivisions du compte 471) par le crédit des comptes budgétaires concernés.

6.2. RECOUVREMENT DES TITRES DE RECETTES

Postérieurement à la prise en charge des titres de recettes, le comptable doit mettre en œuvre les moyens nécessaires pour parvenir à leur recouvrement dans les meilleurs délais.

À défaut de recouvrement amiable, il procède au recouvrement contentieux en mettant en œuvre notamment des voies d'exécution en application du nouveau Code de procédure civile.

6.3. CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

Les états des restes à recouvrer sur les recettes de l'exercice courant sont arrêtés à la date du 30 juin de l'exercice suivant. Les états des restes à recouvrer sur les recettes des exercices antérieurs à l'exercice sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice.

Ces états, accompagnés des justifications de retard et des demandes d'admission en non-valeur formulées par le comptable, sont soumis à l'entité qui statue :

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- sur la portion des restes à recouvrer dont il convient de poursuivre le recouvrement ;
- sur la portion qu'elle propose d'admettre en non-valeur, au vu des justifications produites par le comptable, en raison, soit de l'insolvabilité des débiteurs, soit de la caducité des créances, soit de la disparition des débiteurs.

Les créances irrécouvrables sont comptabilisées de la manière suivante.

6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'entité

La subdivision intéressée du compte de tiers est créditée par le débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

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

6.3.2. Lors du jugement des comptes²¹

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

Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, conserve en effet le droit de contraindre le comptable en recettes quand il n'a pas fourni toutes les justifications nécessaires à sa décharge et ce, nonobstant l'existence d'une décision de l'entité. Inversement il peut, malgré la décision de l'entité refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger le comptable et le déclarer quitte. À cet effet, il appartient au comptable qui maintient une demande d'admission en non-valeur après une décision de rejet de l'entité de joindre une copie de la décision de rejet à l'état des restes à recouvrer.

Selon la décision du juge des comptes, il convient de procéder comme suit :

- ☞ *le juge des comptes confirme une décision d'admission en non-valeur (cette confirmation résulte, en général, d'un arrêt donnant quitus de la gestion). Aucune écriture n'est à passer ;*
- ☞ *le juge des comptes décide d'engager la responsabilité du comptable malgré la décision portant admission en non-valeur. Cette décision doit être expresse et motivée. Dès réception de l'arrêt et au vu du titre de recettes émis par l'ordonnateur, le comptable crédite le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » ;*
- ☞ *le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur :*
 - si le comptable est mis en débit, il crédite les comptes où figurent les restes à recouvrer par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » ;
 - si le comptable n'est pas mis en débit, il reprend les poursuites ; si celles-ci n'aboutissent pas, il propose à nouveau à l'entité de prononcer la non-valeur de la créance concernée.
- ☞ *le juge des comptes décide de donner quitus au comptable malgré la décision de l'entité rejetant l'admission en non-valeur.*

Au vu de la décision du juge des comptes, le comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge, du compte de restes à recouvrer où elle figure au débit du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes ».

Le comptable adresse copie de la décision du juge des comptes à l'ordonnateur et lui demande de la porter à la connaissance de l'assemblée délibérante afin qu'elle puisse éventuellement reconsidérer sa position initiale.

²¹ Cette partie ne vaut que pour les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable avant le 1^{er} janvier 2023.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

L'admission en non-valeur prononcée par l'entité et la décharge prononcée par le juge des comptes ne font pas obstacle à l'exercice des poursuites, la décision prise en faveur du comptable n'éteignant pas la dette du redevable.

L'admission en non-valeur ne doit pas être confondue avec la remise de dette qui est soumise aux mêmes conditions de forme et de fond que l'octroi d'une subvention à laquelle elle peut être comptablement assimilée.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 3
L'EXÉCUTION DES DÉPENSES****1. PRINCIPES**

L'ordonnateur est chargé d'engager, de liquider et d'ordonnancer les dépenses.

L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit rester dans la limite des autorisations données par l'Assemblée (budget et autorisations de programme) et demeurer subordonné aux autorisations, avis et visas prévus par les lois et règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics (art. 30 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

L'engagement juridique d'une dépense peut résulter :

- de l'application de dispositions législatives ou réglementaires ;
- d'actes individuels et contractuels accomplis par l'ordonnateur ou ses représentants habilités (passation d'un marché, d'un bail, commande d'une fourniture, acquisition immobilière, etc.) ;
- de la combinaison de lois, règlements et de décisions individuelles (dépenses de personnel) ;
- d'une décision juridictionnelle (dommages et intérêts, expropriation).

L'engagement comptable est préalable ou concomitant à l'engagement juridique.

En principe, aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a été préalablement liquidée et mandatée par l'ordonnateur. La liquidation est effectuée sur la base des documents produits par le créancier et/ou au vu des documents détenus par l'ordonnateur. Elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.

Toutefois, certaines catégories de dépenses peuvent être réglées sans mandatement préalable, conformément à l'arrêté du 16 février 2015 fixant les dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé pouvant être payées sans ordonnancement, sans ordonnancement préalable ou avant service fait.

L'ordonnancement est matérialisé par un mandat qui est établi pour le montant de la liquidation. Chaque mandat est accompagné des pièces justificatives dont la liste est fixée par l'annexe I du code général des collectivités territoriales (CGCT), mentionnée à l'article D.1617-19 de ce même code.

L'ordonnancement doit intervenir dès que les droits des créanciers sont constatés ; dans ces conditions, seules les dettes résiduelles devraient être ordonnancées durant la journée complémentaire.

Lorsque le mandatement d'une dépense obligatoire inscrite au budget n'est pas effectué, le représentant de l'État dans le département peut mettre l'ordonnateur en demeure d'effectuer le mandatement. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet dans le délai d'un mois, il procède au mandatement d'office (cf. paragraphe 3.2 du présent chapitre intitulé « Mandatement d'office »).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

2. MANDATS DE PAIEMENT

2.1. RÈGLES DE PRESCRIPTION ET DE DÉCHÉANCE

Est prescrite toute dépense non payée dans un délai de quatre ans, à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis, conformément à la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'État, les départements, les communes et les établissements publics. Les créanciers peuvent être relevés de leur prescription par délibération motivée de l'assemblée délibérante.

Les collectivités publiques appliquent également les prescriptions spécifiques à certaines matières lorsque celles-ci sont plus courtes.

La prescription est *interrompue* par une demande de paiement ou une réclamation écrite du créancier, par un recours juridictionnel, par une communication écrite de l'administration se rapportant au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance, par l'émission d'un moyen de règlement même partiel.

La prescription est *suspendue* par l'empêchement d'agir du créancier, par l'ignorance légitime de la créance, par l'opposition au paiement effectuée entre les mains du comptable.

2.2. FORME ET CONTENU

L'ordonnancement est réalisé à l'aide d'une formule de mandat de paiement qui constitue le support administratif de l'ordre de payer adressé par l'ordonnateur au comptable.

La signature des mandats n'est pas nécessaire. La signature du bordereau de mandats vaut ordre de payer tous les mandats qu'il contient

Lorsque le règlement est prescrit en numéraire, la formule de mandat vaut titre de règlement ; c'est par conséquent sur cette formule que devra être recueilli l'acquit du créancier. Dans le cas où les mandats seraient dématérialisés, l'acquit du créancier pourra être recueilli sur tout document.

Dans le cas contraire, le mandat doit être accompagné d'un avis de crédit avec ordre de virement au compte bancaire ou postal du créancier (cf. paragraphe 7.2. « Modalités de règlements par virement »).

Le mandat de paiement doit obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre, pris dans une série annuelle continue, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière ;
- désignation de l'établissement et du comptable assignataire ;
- désignation du créancier ;
- objet de la dépense ;
- mode de règlement avec toutes indications permettant de réaliser ce règlement ;
- imputation budgétaire et comptable, aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures ;
- le cas échéant, numéro d'inventaire ;
- montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises. Si l'activité est assujettie à la TVA, il y a lieu de distinguer le montant hors taxe de la dépense budgétaire et le montant de la TVA « déductible » ;
- somme nette à payer au créancier désigné sur le mandat ;
- l'exercice et la date d'émission.

Il mentionne, en outre, les pièces justificatives produites à l'appui de la dépense.

Le mandat n'est pas arrêté en lettres, sauf lorsqu'il n'est pas établi par un procédé informatique.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

L'obligation d'arrêter en lettres est maintenue, en toute hypothèse, lorsque le mandat doit être réglé en numéraire, ou lorsqu'il n'est accompagné d'aucun décompte ou arrêté de liquidation permettant de justifier l'arrêté en chiffres.

2.3. PRÉSENTATION FORMELLE DES MANDATS ET MODALITÉS PRATIQUES D'ÉMISSION

Les mandats sont établis en tenant compte des dispositions ci-après.

2.3.1. Désignation du créancier

La désignation du créancier doit correspondre très exactement à celle qui figure sur les pièces justificatives annexées au mandat. Le mandat mentionne le véritable créancier, même s'il n'est pas le destinataire du paiement.

Les mentions « Monsieur », « Madame » ou « Mademoiselle » peuvent être remplacées par les abréviations M., Mme ou Mlle. Le nom patronymique doit être suivi du prénom usuel inscrit en toutes lettres. La seule tolérance de l'initiale du prénom ne peut être admise qu'en matière de paiement par virement de compte et dans l'hypothèse où l'identité du créancier peut être recoupée à l'aide d'éléments complémentaires (profession du créancier, adresse du créancier, etc.) figurant sur le mandat et reproduits sur l'ordre de virement avec avis de crédit.

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

- SA, pour Société Anonyme ;
- SARL, pour Société À Responsabilité Limitée ;
- SNC, pour Société en Nom Collectif, etc.

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

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

Il convient notamment :

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

2.3.2. Somme brute et somme nette à payer

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

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

Inversement, dans l'hypothèse où la dépense relève d'une activité assujettie à la TVA, la somme nette à payer est supérieure à la dépense budgétaire puisqu'elle inclut la TVA, alors que la dépense budgétaire est liquidée hors taxe déductible²².

²² La TVA déductible est généralement égale à la TVA facturée par le fournisseur sauf si le droit à déduction relève d'un prorata.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les retenues constatées à l'initiative de l'ordonnateur procèdent de dispositions réglementaires particulières : tel est le cas du précompte sur le salaire brut des cotisations de sécurité sociale à la charge des employés.

Les retenues constatées à l'initiative du comptable procèdent notamment des cessions ou oppositions. Conformément aux dispositions l'article 37 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012, le comptable public assignataire de la dépense est seul habilité à en recevoir notification et à en assurer l'exécution.

Les dispositions de l'article 37 du décret susvisé ne font toutefois pas obstacle à ce que le comptable tienne informé l'ordonnateur des retenues qu'il entend pratiquer sur les salaires à la suite de cessions et oppositions qui lui ont été régulièrement notifiées.

En dehors des retenues qu'il effectue en exécution des cessions ou oppositions qui lui ont été notifiées, le comptable peut également être amené à effectuer des retenues qui procèdent des poursuites diligentées en vertu des titres qu'il détient à l'encontre des créanciers du service, conformément à la procédure de compensation légale prévue à l'article 1289 du code civil.

La nature et le montant des retenues effectuées à l'initiative de l'ordonnateur doivent être mentionnés dans le cadre « Objet de la dépense ».

Le cadre « Total des retenues et oppositions » est réservé au comptable qui l'utilise pour inscrire les retenues ou oppositions effectuées à son initiative.

Le « net à payer » correspond à la somme qui doit effectivement être réglée au bénéficiaire.

2.3.3. Dates

Les indications relatives aux dates peuvent être portées en chiffres et sous la forme simplifiée suivante :

- exercice d'émission : désignation par quatre caractères ou deux si l'on se limite aux deux derniers chiffres du millésime de l'année considérée ;
- date d'émission : groupe de cinq ou six chiffres, le premier (ou les deux premiers) correspond(ent) au quantième du mois considéré, les deux suivants, au numéro du mois considéré, et les deux chiffres terminaux, aux deux derniers chiffres du millésime de l'année d'émission.

2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense

Indépendamment des références générales du mandatement inscrites dans les cadres appropriés, figurent :

- le libellé de l'objet de la dépense, qui doit reproduire la nature de la prestation ainsi que, s'il y a lieu, la période à laquelle elle se rapporte ;
- dans le cas d'activités soumises à la TVA, le montant doit distinguer le montant de l'achat ou de la prestation hors taxe qui correspond à la dépense budgétaire, celui de la TVA déductible et le total à régler au créancier ;
- La référence des pièces justificatives (contrats de marchés publics, délibération, etc) transmises à l'occasion d'un précédent mandatement, ainsi que le numéro et la date d'émission de ce mandat.

2.3.5. Pièces justificatives de la dépense

Toutes les pièces justificatives produites à l'appui du paiement doivent être mentionnées sur le mandat ; s'il s'agit d'un paiement pour lequel les pièces ont déjà été fournies (exemple : marché, convention...), l'indication du mandat à l'appui duquel elles ont été produites doit être mentionnée, ainsi que le montant et la date d'émission de ce document.

De même, lorsqu'une pièce justificative fait l'objet d'une imputation multiple, l'indication du mandat à l'appui duquel elle est produite doit être mentionnée.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

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

2.3.6. Imputation

Sous cette rubrique, doivent être portées les informations relatives à l'imputation budgétaire et comptable.

Cette rubrique comprend trois zones :

- la première zone, qui est toujours servie, fait référence au compte par nature. Le compte figurant dans cette zone coïncide avec l'article budgétaire ;
- la deuxième zone est servie lorsqu'une ou plusieurs opérations ont été votées en section d'investissement : le numéro de l'opération correspond au chapitre budgétaire ;
- la troisième zone n'est pas utilisée en M4.

2.4. PROCÉDURES FACULTATIVES DE MANDATEMENTS COLLECTIFS

Les ordonnateurs ont la possibilité de grouper, en un même mandatement, divers factures ou mémoires, présentés par un même créancier, dès lors que ces dépenses concernent un même article budgétaire. Le montant de chaque facture ou mémoire doit être indiqué, soit dans le corps du mandat, soit sur un état annexé, avec, s'il y a lieu, toutes références utiles aux marchés auxquels la facture ou le mémoire se rapporte.

Les dépenses de personnel peuvent également faire l'objet de mandatemments collectifs, quel que soit le nombre de créanciers, d'articles d'imputation et de modes de règlement.

Les mandats collectifs de dépenses de personnel sont appuyés soit de l'état liquidatif des traitements, salaires, indemnités et autres éléments accessoires, soit d'une copie des bulletins de paye remis aux bénéficiaires présentant le détail des différents éléments constituant les émoluments et les précomptes exercés. Dans ce dernier cas, le mandat est accompagné d'un état récapitulatif simplifié, établi en double exemplaire, présentant, d'une part, le montant par chapitre et article d'imputation budgétaire des sommes totales mandatées au profit des agents et de la Sécurité Sociale, d'autre part, la répartition de ces sommes entre les agents, la Sécurité sociale et les divers créanciers des agents (CNRACL par exemple).

Les mandatemments de dépenses de personnel doivent toujours être récapitulés sur des bordereaux spécifiques insérés dans la série normale des bordereaux.

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

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

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

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les rectifications ainsi opérées sont ensuite récapitulées en bas de la facture ou du mémoire : immédiatement au-dessous de cette récapitulation, l'ordonnateur porte la mention suivante suivie de sa signature : « Arrêté à la somme de... (en lettres ou en chiffres indestructibles) compte tenu des rectifications indiquées ci-dessus ».

Les rectifications effectuées dans les conditions qui précèdent sont opposables au comptable.

Il est précisé qu'en aucun cas les rectifications d'office ne peuvent porter sur les éléments du décompte (quantité et prix).

Les créanciers doivent être avisés des rectifications ainsi effectuées d'office, notamment par une mention portée sur les avis de crédit.

2.6. PERTE, DESTRUCTION OU VOL DE DOCUMENTS JUSTIFIANT LA DÉPENSE

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

3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE

3.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Les mandats appuyés des pièces justificatives et des documents relatifs au mode de règlement des dépenses sont récapitulés dans l'ordre croissant des articles budgétaires sur un bordereau établi en un seul exemplaire²³.

Les bordereaux des mandats doivent reproduire certaines des indications portées sur les mandats de paiement, qu'ils récapitulent et notamment :

- la désignation du service ;
- la désignation du comptable assignataire ;
- la désignation de l'exercice et de la date d'émission ;
- la désignation du créancier ;
- l'imputation budgétaire et comptable de la dépense ;
- le numéro d'inventaire le cas échéant ;
- le montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises sauf si l'activité est assujettie à la TVA (ci-dessus voir paragraphe 2.3).

Chaque bordereau de mandats est numéroté suivant une série ininterrompue commencée pour chaque exercice au numéro 1, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière de bordereaux ; toutefois, si les besoins du service le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget.

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

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

Le bordereau est arrêté selon les mêmes modalités que le mandat et il est signé par l'ordonnateur ou son délégataire.

²³ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la TVA.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

La signature du bordereau de mandats vaut signature de tous les mandats qu'il contient et des mentions apposées. En outre, conformément à l'article D.1617-23 du CGCT, la signature du bordereau de mandats vaut certification du service fait et certification du caractère exécutoire des actes administratifs transmis à titre de justifications.

3.2. MANDATEMENT D'OFFICE

En cas de mandatement d'office, le mandat (ou l'arrêté) est adressé directement au comptable par le représentant de l'État. Il appartient au comptable d'informer l'ordonnateur de la prise en charge de ce mandat et de lui demander de l'inscrire sur le prochain bordereau-journal. En cas de refus, le comptable reporte directement le montant du mandatement d'office sur le dernier bordereau-journal de l'exercice ; le total général des mandatements de l'exercice fait alors l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'État.

Le Conseil d'État a estimé qu'aucune règle de la comptabilité publique « *n'impose au préfet d'indiquer dans un arrêté de mandatement d'office les bases de liquidation de la dépense et les pièces justificatives prévues par le décret du 13 janvier 1983 modifié* » (arrêt n°169317 du 14 avril 1999, *Ministère de l'équipement contre département de la Vendée*). Un arrêté de mandatement d'office s'impose au comptable public.

3.3. DISPOSITIONS RELATIVES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexe à la présente instruction.

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

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

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT

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

Ces dépenses sont énumérées à l'article 3 de l'arrêté du 16 février 2015 cité supra.

4.1. DÉPENSES PAYÉES SANS MANDATEMENT PRÉALABLE

L'ordonnateur arrête la liste des dépenses qu'il souhaite voir réglées sans mandatement préalable.

Le créancier avise le comptable de l'échéance ; à cette date, le comptable impute la dépense à la subdivision intéressée du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » et en informe l'ordonnateur qui doit émettre dès que possible, et en tout état de cause avant la clôture de l'exercice, le mandat de régularisation.

Bien entendu, avant l'exécution de l'opération, le comptable procède aux contrôles qui lui incombent. À ce titre, il doit avoir reçu les pièces justificatives correspondant à la dépense.

À la suite d'une opération de paiement sans mandatement préalable, les crédits budgétaires sur lesquels la dépense a été imputée deviennent indisponibles. Ils font l'objet d'une réservation par le comptable.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.2. RÈGLEMENTS EFFECTUÉS PAR LES RÉGISSEURS D'AVANCES

Le fonctionnement des régies d'avances est fixé par les articles R.1617-1 à 18 du CGCT et par l'instruction codificatrice n°06-031-A-B-M du 21 avril 2006 sur les régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et établissements publics locaux.

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

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

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

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

5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES

5.1. PRINCIPES

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

Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

Les annulations de dépenses permettent, en outre, la contre-passation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des charges à l'exercice qu'ils concernent (charges à payer, charges constatées d'avance).

5.1.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours

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

Les mandats rectificatifs, comportant la même imputation budgétaire et comptable que les mandats initiaux, sont transmis aux comptables par bordereaux de mandats à annuler numérotés dans *une série spéciale distincte* de la série des bordereaux de mandats émis.

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

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

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

Le mandat rectificatif vaut alors ordre de reversement et peut être rendu exécutoire dans les mêmes conditions qu'un titre de recettes.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

5.1.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un titre de recettes, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du mandat initial si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement. S'il s'agit d'une rectification relative à une dépense d'exploitation, le titre est imputé à l'article 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs ou atteints par la déchéance quadriennale ».

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

En contrepartie, le comptable débite soit le compte 46721 « Débiteurs divers - Exercice courant » si le montant initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat, dans le cas contraire.

5.1.3. Le cas particulier de la contre-passation

Le mandat d'annulation émis au cours de l'exercice N+1 dans le cadre de la contre-passation d'une opération de rattachement (hors ICNE) opérée en N s'insère dans la série spéciale 5 citée au paragraphe 1.1.

Comme pour les mandats d'annulation concernant l'exercice en cours, il comporte la même imputation budgétaire et comptable que le mandat initial.

Dans la comptabilité générale, le montant du mandat d'annulation est porté au crédit du compte de la classe 6 débité en N, par le débit du compte de tiers de rattachement.

Les mêmes dispositions s'appliquent pour le titre d'annulation émis en N pour un produit constaté d'avance au cours de l'exercice N alors qu'il concerne, pour tout ou partie l'exercice N+1 (cf. chapitre 4 , Section 1 « Opérations de régularisation des charges et des produits »).

6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS

6.1. GÉNÉRALITÉS

Avant de procéder à la prise en charge et au paiement des mandats, le comptable exerce les contrôles prévus par les articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Le comptable s'assure, en outre, de la disponibilité des fonds nécessaires au règlement de la dépense.

Le comptable paie les mandats dans l'ordre chronologique de leur réception, en fonction des échéances, ou dans l'ordre de priorité indiqué par l'ordonnateur.

6.2. SANCTIONS DES CONTRÔLES EFFECTUÉS PAR LE COMPTABLE

6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement

Les mandats que le comptable accepte de mettre en paiement sont inscrits dans la comptabilité budgétaire aux articles concernés. Ils sont en outre pris en charge dans la comptabilité générale par un débit aux comptes budgétaires correspondant à la nature de la dépense et par un crédit au compte de tiers correspondant à la catégorie du créancier.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées

6.2.2.1. Suspension de paiement

Lorsque au terme des contrôles qu'il doit exercer le comptable est amené à suspendre le paiement, i.e. refuser la prise en charge de ce mandat, il notifie sa décision motivée à l'ordonnateur conformément à l'article L.1617-2 du CGCT. Les motifs de la suspension de paiement doivent être exposés de façon suffisamment claire, précise et exhaustive pour, d'une part, informer parfaitement l'ordonnateur, qui procédera alors aux rectifications nécessaires ou décidera de réquisitionner le comptable (cf. ci-dessous).

Avant de procéder formellement au rejet d'un mandat, le comptable peut mettre ce mandat en instance, soit informer l'ordonnateur des irrégularités constatées. L'ordonnateur peut ainsi, le cas échéant, compléter le dossier de mandatement.

6.2.2.2 Suspension du paiement pour insuffisance de trésorerie

Lorsqu'à l'issue de la prise en charge d'un mandat, le comptable constate une insuffisance des fonds disponibles, l'empêchant de procéder au paiement, il suspend le paiement. La prise en charge du mandat n'est pas remise en cause, mais le comptable ne peut procéder au paiement. Celui-ci interviendra lorsque la trésorerie de l'établissement sera suffisante, en fonction des priorités définies par l'ordonnateur.

L'instruction n°94-118-MO du 12/12/1994 relative au règlement des dépenses locales en cas d'insuffisance de trésorerie détaille la procédure.

6.2.2.3. Réquisition de l'ordonnateur

En présence d'une suspension de paiement, l'ordonnateur peut adresser au comptable un ordre de réquisition. Ce dernier s'y conforme, sauf en cas d'insuffisance de fonds disponibles, de dépenses ordonnancées sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elles devraient être imputées, d'absence totale de justification de service fait et de défaut de caractère libératoire du règlement ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes (article L. 1617-3 du CGCT).

Le mandat pour lequel l'ordonnateur a adressé un ordre de réquisition, est repris sur un bordereau d'émission comme un nouveau mandat.

Le comptable transmet l'ordre de réquisition au directeur départemental des finances publiques qui l'adresse à la chambre régionale des comptes.

7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES

7.1. PRINCIPES

Les modes et procédures de règlement des dépenses des organismes publics sont fixés par l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques et l'instruction BOFIP-GCP-13-0017 du 14 août 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

Le règlement par virement de compte est obligatoire pour toutes les dépenses dont le montant net total dépasse le montant fixé par l'arrêté cité supra²⁴, et quel qu'en soit le montant si le créancier l'a demandé par écrit. Toutefois, par dérogation au principe ci-dessus, sont dispensées du règlement obligatoire par virement certaines dépenses dont notamment les créances indivises, les créances dont le règlement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou de titres et de pièces constatant ses droits et qualités, les sommes retenues en vertu d'opposition.

²⁴ Ce seuil est fixé à 300 €.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Cette obligation tombe lorsque le créancier produit une attestation justifiant qu'il n'est pas titulaire d'un compte de dépôt du fait soit de la clôture de son compte à l'initiative de sa banque, soit de refus d'ouverture de compte par les établissements financiers et dans l'attente de l'exercice du droit au compte.

7.2. MODALITÉS DES RÈGLEMENTS PAR VIREMENT

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

Les virements bancaires établis par les collectivités sont remis sur supports magnétiques pour acheminement dans le circuit interbancaire.

Lorsque l'ordonnateur est en mesure de fournir les références bancaires sur support informatique, il n'y a plus d'avis de crédit ni de bordereau de règlement et tous les virements transitent par la Banque de France.

Dans le cas d'une escroquerie effectuée par faux ordre de virement et en l'absence de manquement du comptable, il appartient à la collectivité de régulariser la situation en désintéressant le véritable créancier. Dans un premier temps, il convient d'invalider les coordonnées bancaires erronées sur la fiche « tiers » et de renseigner, sur cette même fiche « tiers », les correctes coordonnées bancaires du créancier lésé. Ces coordonnées bancaires fiabilisées devront être ensuite transmises à l'ordonnateur. Dans un second temps, il y a lieu de demander à la collectivité d'émettre un mandat du montant de ce paiement, imputé sur un compte de charges diverses de gestion courante (débit du compte 658 et crédit du compte de tiers intéressé). Le comptable devra s'assurer avant la prise en charge que le mandat ré-émis porte bien les bonnes coordonnées bancaires. Une fois pris en charge, ce mandat est payé par virement bancaire.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 4**
OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Les opérations de fin d'exercice comprennent notamment les opérations de régularisation des charges et des produits, les opérations relatives à l'inventaire et les opérations liées aux stocks.

1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS

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

- à intégrer dans le résultat d'exploitation d'un exercice, les charges et les produits qui le concernent ;
- à extraire des composantes de ce résultat les charges et les produits qui ne le concernent pas ;
- à neutraliser l'incidence de certaines charges comptabilisées dans l'exercice.

1.1. LE RATTACHEMENT DES CHARGES ET PRODUITS À L'EXERCICE**1.1.1. Principes**

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice auquel ils se rapportent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices. Il vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges et les produits qui s'y rapportent, et ceux-là seulement.

La procédure de rattachement consiste à intégrer dans le résultat annuel toutes les charges correspondant à des services faits et tous les produits correspondant à des droits acquis au cours de l'exercice considéré qui n'ont pu être comptabilisés en raison, notamment pour les dépenses, de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le rattachement des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits au budget.

Le rattachement ne vise que la section d'exploitation et permet ainsi de dégager le résultat comptable de l'exercice. En revanche, il ne concerne pas la section d'investissement.

1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable**1.1.2.1. Le rattachement des charges à l'exercice**

À la clôture de l'exercice, les produits à recevoir ou les charges à payer, déterminées pour ces dernières à partir de la comptabilité d'engagement, sont enregistrés en classe 7 ou 6, par le débit ou le crédit du compte de rattachement concerné.

1.1.2.2. La contre-passation au cours de l'exercice suivant

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

Les comptes de classe 6 sont crédités, par le débit des comptes de charges à rattacher, et les comptes de classe 7 débités, par le crédit des comptes de produits à recevoir.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Au plan budgétaire, les crédits nécessaires à l'enregistrement des charges ayant déjà été consommés lors du rattachement, l'opération de contre-passation s'analyse comme une neutralisation anticipée de la charge résultant de la mise en paiement des mandats lors de la réception des pièces justificatives de la dépense. Dans ces conditions, seuls doivent être inscrits au budget de l'exercice N+1 au titre des dépenses rattachées à l'exercice précédent, les crédits nécessaires à l'enregistrement de la différence entre le montant de la dépense et le montant du rattachement.

Pour les produits, il s'agit également d'une neutralisation anticipée de recettes mises en recouvrement alors que les produits correspondants ont déjà été pris en compte budgétairement et comptablement. Dans ce cas, également, seule la différence entre le montant du rattachement et le montant de la recette effectivement mise en recouvrement figure au budget.

Cette neutralisation est formalisée par un mandat d'annulation ou un titre d'annulation émis sur chaque article budgétaire concerné.

Le rattachement des produits et des charges à l'exercice apparaît au budget, dans les crédits de l'exercice et au compte administratif (ou compte financier) dans les réalisations de l'exercice.

Ne doivent figurer au compte administratif (ou compte financier) que le solde des comptes de charges, c'est-à-dire le montant total des mandatements, après déduction des contre-passations et annulations et le solde des comptes de produits, c'est-à-dire le montant total des titres émis, après déduction des contre-passations et des annulations. Par contre, le compte de gestion indique le montant des émissions brutes, le montant des annulations et le montant des émissions nettes.

En fin d'exercice, les comptes de charges ne peuvent présenter un solde créditeur, ni les comptes de produits, un solde débiteur.

Si le montant contre-passé n'a pas été suivi d'un paiement ou d'un encaissement au cours de l'exercice suivant, il y a lieu de procéder à un nouveau rattachement.

Un état des produits et des charges rattachés à l'exercice précédent, établi et émargé par l'ordonnateur, des mises en recouvrement et des mises en paiement intervenues durant l'exercice est transmis au comptable qui le joint à son compte de gestion (ou compte financier).

1.1.3. Charges à payer

1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)

☞ *Rattachement des charges à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour un mandatement collectif.

Ainsi, à la clôture de l'exercice, les dépenses d'exploitation régulièrement engagées mais non mandatées et correspondant à un service fait avant le 31 décembre (et dont l'ordonnateur a connaissance avant la fin de la journée complémentaire) donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un mandat récapitulatif sur les comptes de classe 6 intéressés.

Chaque mandat, établi au nom du comptable, est accompagné d'un état des dépenses engagées non mandatées indiquant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque engagement, la nature de la dépense, la date du service fait, le montant du rattachement et la désignation du créancier.

À réception des mandats qui lui sont adressés par l'ordonnateur, le comptable, après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable, les enregistre dans sa comptabilité budgétaire et débite, dans la comptabilité générale du service, le compte par nature de la classe 6 par le crédit de l'un des comptes 408, 4282, 4382, 4386, 4482, 4486 ou 4686.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

☞ Règlements des dépenses au cours de l'exercice suivant (N+1)

Au début de l'exercice, l'ordonnateur transmet au comptable un *mandat d'annulation* établi sur chaque article budgétaire et chaque compte de classe 6 mouvementés à la clôture de l'exercice précédent, pour le montant des charges qui avaient été rattachées ; ce mandat d'annulation est appuyé d'une copie de l'état produit lors du rattachement.

Le comptable enregistre l'annulation dans sa comptabilité budgétaire. Dans la comptabilité générale, les comptes de classe 6 sont crédités par le débit du compte de rattachement initialement mouvementé.

À réception des factures ou mémoires, les mandats de paiement se rapportant aux charges rattachées à l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives faisant apparaître la date du service fait, sont émis et pris en charge dans les conditions habituelles.

Les charges sur exercice précédent n'ayant pas donné lieu à mise en paiement à la clôture de l'exercice font l'objet d'un nouveau rattachement : le compte de classe 6 crédité en début d'exercice lors de la contre-passation est débité par le crédit du compte de charges à rattacher.

Si, exceptionnellement, le compte de classe 6 présentait un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (opération réelle).

1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer

Les fruits civils s'acquérant jour par jour (article 586 du code civil), les opérations de rattachement des charges doivent faire ressortir les Intérêts Courus Non Échus (ICNE) qui sont rattachés aux dettes dont ils proviennent.

☞ Rattachement à l'exercice (N)

À la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus des emprunts et dettes donne lieu à l'émission d'un mandat récapitulatif imputé à l'article budgétaire 66112 « Intérêts - Rattachement des ICNE ».

Après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable des opérations, le comptable enregistre le mandat dans sa comptabilité budgétaire et débite dans sa comptabilité générale le compte 66112 par le crédit du compte 1688 correspondant à la nature de la dette à laquelle se rattachent les ICNE. Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le rattachement des ICNE à l'exercice est un élément de la sincérité du budget. Il est inscrit au budget primitif de l'exercice, complété le cas échéant par décision modificative en cours d'exercice.

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

La procédure utilisée diffère de celle qui a été exposée ci-dessus pour les autres charges.

Un mandat d'annulation est émis sur l'article budgétaire de dépense mouvementé à la clôture de l'exercice précédent. Au vu du mandat d'annulation imputé sur le compte 66112, appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, le comptable enregistre l'annulation dans sa comptabilité budgétaire et débite le compte 1688 par le crédit du compte 66112. Cette opération est une opération d'ordre semi-budgétaire.

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

En conséquence, l'article 66112 peut faire apparaître une prévision et une exécution négative, (si le service voit décroître les intérêts dus au titre de la dette). Il s'agit de la seule hypothèse de prévision et d'exécution négative.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

À l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à l'article 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

1.1.4. Produits à recevoir**1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus)***☞ Rattachement des produits à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour les titres collectifs. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les recettes d'exploitation non mises en recouvrement et correspondant à des prestations effectuées avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un titre récapitulatif.

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

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

☞ Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant (N+1)

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

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

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

1.1.4.2. Intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir*☞ Rattachement à l'exercice (N)*

La procédure est identique à celle qui a été exposée pour les autres produits.

À la clôture de l'exercice N, le rattachement des ICNE à recevoir sur titres immobilisés donne lieu à l'émission d'un titre imputé à l'article budgétaire 7622 « Produits sur autres immobilisations financières - rattachement des ICNE ». Lors de sa réception, le comptable enregistre le titre dans sa comptabilité budgétaire et crédite dans la comptabilité générale le compte 7622 par le débit du compte 2768 correspondant à la nature de la créance. Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le rattachement des ICNE à l'exercice est un élément de la sincérité du budget. Il est inscrit au budget primitif de l'exercice, complété le cas échéant par décision modificative en cours d'exercice.

☞ Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant

À la réouverture des comptes, un titre d'annulation est émis sur l'article budgétaire de recette mouvementé à la clôture de l'exercice précédent. Au vu du titre d'annulation imputé sur le compte 7622, le comptable crédite le compte 2768 par le débit du compte 7622. Cette opération est une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le calcul du montant inscrit à l'article 7622 est utilement détaillé dans les documents budgétaires. Il fait apparaître le montant des ICNE à percevoir contre-passés de l'exercice N par l'annulation du titre en négatif et le montant des ICNE à percevoir rattachés de l'exercice N+1 en positif.

En conséquence, l'article 7622 peut faire apparaître une prévision et une exécution négative si la commune voit décroître les intérêts qu'elle perçoit.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Seuls les comptes de produits destinés à enregistrer des opérations de rattachement des ICNE peuvent faire l'objet de prévisions et d'exécutions négatives.

À l'échéance, la totalité de la somme perçue au titre des intérêts arrivant à échéance lors de l'exercice N+1 s'impute à l'article 7621 « Intérêts reçus à l'échéance ».

1.2. CHARGES ET PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Parallèlement au rattachement des charges et des produits tel qu'il vient d'être décrit, sont exclus du résultat annuel les charges et les produits constatés d'avance qui ont donné lieu à émission d'un mandat de paiement ou d'un titre de recettes mais qui se rapportent partiellement ou totalement à l'exercice suivant.

1.2.1. Charges constatées d'avance

À la clôture de l'exercice, les charges constatées d'avance donnent lieu à émission d'un mandat d'annulation ou de réduction sur le compte budgétaire de classe 6 initialement mouvementé.

Le comptable enregistre le mandat d'annulation ou de réduction dans sa comptabilité budgétaire et crédite, dans sa comptabilité générale, le compte de classe 6 par le débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur établit un nouveau mandat correspondant à la dépense se rapportant à l'exercice N+1.

Au vu de ce mandat, le comptable enregistre le mandat dans sa comptabilité budgétaire et débite le compte de classe 6 concerné par le crédit du compte 486.

1.2.2. Produits constatés d'avance

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

Le comptable enregistre le titre d'annulation ou de réduction dans sa comptabilité budgétaire et débite, dans sa comptabilité générale, le compte de classe 7 par le crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur émet un nouveau titre de recettes correspondant à la recette se rapportant à l'exercice N+1.

Au vu de ce titre, le comptable enregistre le titre dans sa comptabilité budgétaire et crédite, dans sa comptabilité générale, le compte de classe 7 concerné par le débit du compte 487.

1.3. RÉPARTITION DE CERTAINES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES

La délibération de l'assemblée délibérante décidant d'étaler une charge sur plusieurs exercices dans les conditions prévues au titre 2, chapitre 2, paragraphe 1.4. (voir commentaires du compte 481) suppose que les crédits nécessaires à l'étalement soient prévus au budget.

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

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

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

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

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

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

Les seules charges pouvant faire l'objet d'un étalement sur plusieurs exercices sont les frais d'émission des emprunts et les charges liées aux pénalités de renégociation de la dette.

Dans tous les autres cas, l'utilisation de cette procédure n'est ouverte que sur autorisation conjointe des ministres chargés du budget et des collectivités locales.

2. LE SUIVI DES IMMOBILISATIONS

La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur, chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification, et au comptable chargé de leur enregistrement et de leur suivi à l'actif du bilan.

L'ordonnateur tient un inventaire détaillé des biens dont le service est propriétaire ou qu'il a reçu à disposition ou en affectation. Une fiche d'identification ouverte par bien ou par groupe de biens permet de retracer notamment sa localisation, son coût d'acquisition, sa durée d'amortissement... Ce fichier permet à l'ordonnateur d'établir l'état des biens meubles et immeubles à joindre aux documents budgétaires (cf. chapitre 1, paragraphe 4.1.3. du présent titre).

Lors de l'entrée dans le patrimoine d'une immobilisation, un numéro d'inventaire est attribué par l'ordonnateur ; ce numéro est rappelé à chaque mouvement patrimonial affectant l'immobilisation en cause, y compris la constatation des amortissements et des provisions pour dépréciation d'éléments d'actif.

Les travaux en cours sont affectés d'un numéro d'identification en vue de faciliter leur intégration définitive dans le patrimoine du service. Il est recommandé aux ordonnateurs de reprendre, comme numéro d'inventaire, après l'achèvement des travaux, le numéro d'identification précédemment attribué.

Il doit y avoir exacte correspondance entre le contenu de l'inventaire tenu par l'ordonnateur et le fichier des immobilisations tenu par le comptable : fichier qui permet à ce dernier de dresser l'état de l'actif à joindre périodiquement au compte de gestion (ou au compte financier) (cf. chapitre 6 paragraphe 7.3.2.).

Les informations patrimoniales sont régulièrement transmises par l'ordonnateur au comptable, selon une périodicité telle qu'elle permette, d'une part, de procéder aux ajustements budgétaires et comptables nécessaires, et d'autre part, de s'assurer de la concordance des données qu'ils détiennent sur le patrimoine du service.

Chaque année, il y a lieu de procéder à l'apurement de fichier par élimination des biens réformés et totalement amortis. Avant la clôture de l'exercice, l'ordonnateur en établit la liste pour le comptable de façon à ce que celui-ci élimine de son propre fichier et de sa comptabilité patrimoniale les biens en cause (opération d'ordre non budgétaire).

3. LA COMPTABILITÉ DES STOCKS

La comptabilité des stocks comprend une comptabilité matières et une comptabilité deniers. La comptabilité matières, qui a pour objet la description des existants et des mouvements, est tenue par le service. Le comptable enregistre dans la comptabilité deniers la valeur des stocks détenus par le service telle qu'elle est déterminée par les services techniques.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

3.1. LA COMPTABILITÉ MATIÈRES DES STOCKS

L'organisation de la comptabilité matières des stocks a pour objet de faciliter la gestion des produits stockés, notamment de suivre leur emploi, de contrôler les existants et de fournir des renseignements sur les besoins exacts en ce qui concerne la consommation, le renouvellement et la conservation des produits stockés.

Cette organisation est caractérisée par :

- la définition des rôles et responsabilités incombant à chaque agent qui concourt à la marche du service : réception, conservation, distribution, surveillance, enregistrement des mouvements ;
- l'établissement, à partir du classement fixé par le cadre comptable, d'une nomenclature méthodique des fournitures, matières premières et produits stockés ;
- la tenue des documents permettant, d'une part, d'enregistrer les quantités entrées ou sorties au moment où les mouvements se produisent et, d'autre part, d'intégrer ultérieurement dans la comptabilité générale les variations de stocks (inventaire intermittent).

Les services sont libres d'adopter, pour suivre la gestion de leurs stocks, l'organisation de leur choix ; les dispositions définies ci-après sont données à titre indicatif. En tout état de cause, l'organisation adoptée doit permettre d'établir dans de bonnes conditions la balance des stocks qui doit être jointe au compte financier ou au compte de gestion.

3.1.1. Documents à tenir

Pour décrire les mouvements, les documents ci-après peuvent être utilisés :

- des bordereaux des entrées, formant journal des stocks - entrées ;
- des bordereaux des sorties, formant journal des stocks - sorties ;
- des fiches de magasins ;
- des fiches de stocks.

Il est tenu en permanence un bordereau d'entrée et un bordereau de sortie dans chaque magasin ou lieu de stockage. Ces bordereaux sont servis par les agents responsables de la conservation et de la livraison des fournitures, matières ou produits entreposés dans le magasin ou lieu de stockage.

3.1.2. Gestion des magasins

La réception des marchandises et produits est effectuée par le préposé au magasin qui assure le contrôle en qualité et en quantité.

Toute livraison est consignée soit sur une fiche de réception, soit sur un exemplaire du bon de commande.

Les entrées sont enregistrées, en quantité seulement, sur le bordereau des entrées, à la date de la livraison.

En fin de mois, les entrées sont totalisées sur ce bordereau par nature de produit ou de marchandise. On y ajoute les entrées des mois précédents pour obtenir le montant total des entrées enregistrées depuis le début de l'année. À la fin du mois de janvier, le montant à inscrire dans la colonne « Entrée des mois précédents » est celui du stock existant à l'ouverture de l'exercice.

Les bons de livraison, fiches de réception ou autres documents d'entrée détenus par l'agent responsable du magasin sont remis périodiquement au service chargé de la comptabilité des stocks, à l'appui du bordereau des entrées.

Ce service vérifie la conformité des livraisons reçues avec les commandes passées et sert les documents de la comptabilité des stocks à l'aide du bordereau et des documents d'entrée.

Toute sortie de magasin doit être justifiée par un bon de sortie, établi en double exemplaire, et signé de l'agent responsable qui a reçu délégation à cet effet. Un exemplaire est conservé par celui-ci. L'autre, remis à la partie prenante, est destiné à l'agent chargé du magasin. Il vaut pièce justificative de sortie lorsqu'il est revêtu de la signature de la partie prenante, donnée pour décharge.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les sorties de magasin sont enregistrées, en quantité seulement, au bordereau mensuel des sorties, lors de la délivrance des marchandises ou produits.

Pour procéder à une ventilation des sorties par service, il est tenu, dans chaque magasin, autant de bordereaux mensuels des sorties qu'il existe de services utilisateurs.

En fin de mois, les sorties sont totalisées sur ces bordereaux par nature de produits et de marchandises.

Les bons de sortie détenus par le préposé au magasin sont remis périodiquement au service chargé de la comptabilité des stocks à l'appui du bordereau des sorties.

Ce service vérifie la conformité des distributions faites avec les sorties autorisées et sert les documents de la comptabilité des stocks à l'aide des bordereaux et des bons de sortie.

Les marchandises et produits livrés directement aux services utilisateurs par les fournisseurs sont considérés comme sortis du magasin immédiatement après leur entrée. Le jour de la livraison, ils donnent donc lieu, au magasin, à une inscription au bordereau des entrées et à une inscription à celui des sorties.

Il est ouvert une fiche de magasin par article stocké. Chaque fiche est servie mensuellement. À l'ouverture de la gestion, la quantité de stock figurant à l'inventaire de fin d'année est inscrite sur la première ligne de la fiche de magasin (colonne stock).

Le bordereau des entrées donne la quantité de chacune des marchandises entrées durant le mois. Cette quantité est transcrite sur la fiche de magasin.

De même, les sorties sont portées mensuellement aux fiches de magasin après totalisation des bordereaux de sorties. Chaque bordereau de sorties donne lieu à un enregistrement séparé de façon à faire apparaître distinctement sur chaque fiche les distributions effectuées au profit de chaque service utilisateur.

Les quantités en stock sont dégagées en fin de mois sur les fiches de magasin où ont été consignés les mouvements de stock intervenus dans le courant du mois.

Périodiquement, le préposé au magasin adresse à l'ordonnateur un relevé des stocks figurant aux fiches de magasin.

3.1.3. Tenue de la comptabilité matières

Après avoir vérifié les indications figurant sur les bordereaux des entrées, l'agent chargé de la tenue de la comptabilité matières des stocks inscrit sur ces bordereaux la valeur des entrées, à l'aide des indications fournies par les factures. Le montant des frais de transport et autres débours de caractère général figurant sur les factures est réparti proportionnellement entre les différentes fournitures quand une même facture concerne plusieurs fournitures différentes.

L'agent chargé de la tenue de la comptabilité matières des stocks inscrit sur les bordereaux des sorties la valeur des sorties selon la méthode du coût moyen pondéré déterminé après chaque entrée ou en fonction de la période de stockage (durée moyenne de stockage en principe), ou selon la méthode du premier entré - premier sorti.

Le grand livre des stocks est tenu sur fiches. Il est ouvert une fiche pour chaque fourniture, matière ou produit ; pour les articles de faible valeur et de même nature qui peuvent être mesurés en unités identiques, il peut être ouvert des fiches collectives.

Chaque fiche comporte le numéro et la désignation de l'article d'après la nomenclature établie à partir de la classification retenue par le cadre comptable (classe 3).

3.2. INVENTAIRE DE FIN D'ANNÉE ET BALANCE GÉNÉRALE DES STOCKS

Au 31 décembre, l'ordonnateur fait procéder à l'inventaire physique des stocks au terme duquel est établie une balance des stocks transmise au comptable et qui sera jointe au compte de gestion (ou au compte financier).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

La balance présente par compte ouvert au plan comptable :

- la valeur du stock au 1^{er} janvier (stock initial) ;
- la valeur des entrées dans l'exercice, y compris les excédents d'inventaire ;
- le total de ces deux valeurs ;
- la valeur des sorties de l'exercice, y compris les déficits d'inventaire ;
- la valeur du stock existant au 31 décembre.

Les valeurs portées sur la balance sont calculées conformément aux règles d'évaluation exposées au titre 2, chapitre 1.

3.3. TRAITEMENT BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES STOCKS

Le fonctionnement des comptes de stocks est développé au titre 2, chapitre 2 (commentaires de la classe 3 et des comptes 603 et 713).

3.3.1. Stocks destinés à la consommation

Les opérations relatives aux stocks destinés à être consommés sont des opérations d'ordre mixtes : seuls les comptes de variation de stocks (6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises et de terrains nus ») sont budgétaires et font l'objet de titres ou de mandats. Les comptes 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises et de terrains nus » ne sont pas budgétisés.

3.3.2. Stocks destinés à la vente

Les opérations relatives aux stocks destinés à la vente sont budgétaires (ils participent donc à l'équilibre du budget) et donnent lieu à émission de titres et de mandats, tant sur les comptes de stocks (31, 33, 34 et 35) que sur les comptes de variations de stocks correspondants (comptes 603 et 713).

Les titres de recettes et les mandats retraçant ces écritures de stocks sont adressés au comptable appuyés de la balance des stocks.

4. LES PRESTATIONS DU BUDGET GÉNÉRAL FACTURÉES AU BUDGET ANNEXE

Chaque fois que cela est possible, les charges et les produits du service sont imputés directement dans le budget annexe du service.

Lorsque la collectivité effectue cependant une partie des *prestations pour le compte du service*, elle en établit une *facturation, au plus tard en fin d'exercice*.

Cette facturation s'effectue sur la base du coût de revient de la prestation, lorsqu'il peut être facilement déterminé, ou selon une répartition forfaitaire dans le cas contraire.

Ces prestations peuvent notamment concerner :

- l'entretien des véhicules par l'atelier municipal et celui des véhicules partiellement affectés au service (ceux qui lui sont attribués en propre figurent directement sur le budget annexe) ; le prorata peut s'apprécier, par exemple, sur la base du kilométrage parcouru ;
- l'entretien des bâtiments lorsque la dépense ne peut pas être imputée directement sur le budget annexe du service. La répartition peut prendre en compte la surface des bâtiments affectés au service ;
- les tâches d'administration générale peuvent être réparties au nombre d'agents administratifs et techniques ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- enfin, la mise à disposition temporaire de personnel par la commune : la répartition se fait alors au temps de présence estimé ou reconnu du personnel communal pour le compte du service, sa rémunération et les charges afférentes s'imputent directement dans le budget annexe du service (une annexe budgétaire retrace le personnel de la collectivité ou de l'établissement de rattachement employé par la régie).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 5****LA DÉTERMINATION ET L'AFFECTATION DU RÉSULTAT**

À la clôture de l'exercice, le vote du compte administratif et du compte de gestion ou du compte financier constitue l'arrêté des comptes du service (articles R.2221-50 et R.2221-92 du CGCT).

Cet arrêté permet de dégager :

- le résultat proprement dit (section d'exploitation) ;
- le solde d'exécution de la section d'investissement ;
- les restes à réaliser des deux sections.

Le solde d'exécution de la section d'investissement, corrigé des restes à réaliser, fait ressortir :

- un besoin de financement (dépenses supérieures aux recettes) ;
- ou un excédent de financement (recettes supérieures aux dépenses).

L'assemblée délibérante doit décider de l'emploi du résultat excédentaire en affectation à la section d'investissement et/ou en report en section d'exploitation et le cas échéant, au reversement à la collectivité locale de rattachement, selon les règles exposées ci-après.

1. LE RÉSULTAT (SECTION D'EXPLOITATION)

Le résultat est constitué par le cumul :

- du résultat de l'exercice (cumul des titres émis - cumul des mandats émis) ;
- du résultat reporté.

Les prévisions étant équilibrées en dépenses et en recettes, le résultat d'exécution est influencé par :

- les écarts éventuels liés au taux d'exécution des prévisions (exécution inférieure aux prévisions en dépenses, exécution supérieure ou inférieure aux prévisions en recettes) ;
- la non-exécution pendant l'exercice du « virement de la section d'exploitation à la section d'investissement » prévu au budget.

En effet, lors de l'établissement du budget, il est possible de prévoir un autofinancement qui permet de financer, pour partie, les dépenses de la section d'investissement.

Cet autofinancement, qui fait l'objet d'une inscription dès le budget primitif, est composé :

- d'une part, des dotations aux amortissements et des autres opérations d'ordre ;
- et d'autre part, d'un complément appelé « virement de la section d'exploitation à la section d'investissement ».

Toutefois, si les dotations aux amortissements ainsi que les autres opérations d'ordre font l'objet d'une exécution budgétaire, le virement de la section d'exploitation vers la section d'investissement ne fait, pour sa part, l'objet d'aucune exécution budgétaire.

En effet, ce virement n'est inscrit au budget de l'exercice N que pour permettre, d'une part, de prévoir les ressources d'exploitation nécessaires à sa réalisation et, d'autre part, d'exécuter dès l'exercice N les dépenses d'investissement qu'il est prévu d'autofinancer.

Il ne fait l'objet d'une exécution qu'après constatation du résultat apparaissant au compte administratif (ou compte financier), sous la forme d'une affectation (cf. paragraphe 4.).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

2. LE SOLDE D'EXÉCUTION (SECTION D'INVESTISSEMENT)

Le solde d'exécution est constitué par le cumul :

- du solde des émissions de titres et de mandats de l'exercice ;
- du solde d'exécution reporté.

Ce solde d'exécution, complété des restes à réaliser en recettes et en dépenses, fait ressortir :

- un besoin de financement, si les dépenses sont supérieures aux recettes ;
- un excédent de financement, si les recettes sont supérieures aux dépenses.

À l'instar de la section d'exploitation, le virement de la section d'exploitation vers la section d'investissement n'est pas réalisé dans l'exercice de prévision.

Ainsi, dans l'hypothèse d'une exécution totale des prévisions, la section d'investissement du compte administratif (ou compte financier) fait ressortir un besoin de financement équivalent au virement prévisionnel.

Ce besoin de financement se trouve couvert lors de l'affectation du résultat excédentaire (de la section d'exploitation).

3. LES RESTES À RÉALISER

Les résultats d'un exercice budgétaire figurant au compte administratif (ou au compte financier) sont constitués du déficit ou de l'excédent réalisé de chacune des deux sections tel qu'il est défini ci-dessus, mais aussi *des restes à réaliser* en dépenses et en recettes.

Pour la section d'exploitation, les restes à réaliser correspondent, en raison du rattachement des charges et des produits à l'exercice, aux seules dépenses engagées n'ayant pas donné lieu à service fait au 31 décembre de l'exercice.

Pour la section d'investissement, les restes à réaliser correspondent aux dépenses engagées non mandatées telles qu'elles ressortent de la comptabilité des engagements et aux recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre.

Les restes à réaliser doivent être repris dans le budget de l'exercice suivant.

En outre, les restes à réaliser de la section d'investissement sont pris en compte dans l'affectation des résultats. En effet, le besoin de financement de la section d'investissement prend en compte les restes à réaliser en dépenses et en recettes.

En revanche, les restes à réaliser de la section d'exploitation ne sont pas pris en compte dans l'affectation des résultats.

4. L'AFFECTION DU RÉSULTAT

Le résultat sur lequel porte la décision d'affectation est le résultat cumulé de la section d'exploitation constaté à la clôture de l'exercice.

En effet, pour déterminer le résultat à affecter, il n'est pas tenu compte des restes à réaliser de la section d'exploitation, à la différence de l'appréciation du déficit visé à l'article L.1612-14 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) conduisant à la saisine de la Chambre régionale des Comptes.

Seul le solde d'exécution de la section d'investissement est corrigé des restes à réaliser de cette section en dépenses et en recettes (cf. paragraphe 2).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Après constatation du résultat d'exploitation, l'assemblée délibérante peut affecter ce résultat, s'il est excédentaire, en tout ou partie au financement de la section d'investissement, au financement de la section d'exploitation ou au reversement à la collectivité de rattachement (articles R.2221-48 et R.2221-90 du CGCT).

☞ *Le résultat cumulé excédentaire doit être affecté en priorité :*

- pour le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif (différence entre le montant des titres émis sur le compte 775 et celui des mandats émis sur le compte 675), au financement des dépenses d'investissement (recette sur le compte 1064 « réserves réglementées ») ;
- pour le surplus, à la couverture du besoin de financement de la section d'investissement apparu à la clôture de l'exercice précédent et diminué du montant des plus-values de cessions d'éléments d'actif visées ci-dessus (recette sur le compte 1068 « autres réserves ») ;
- pour le solde et selon la décision de l'assemblée délibérante, au financement des dépenses d'exploitation, en une dotation complémentaire en section d'investissement (recette sur le compte 1068), ou au reversement à la collectivité locale de rattachement (dépense sur le compte 672 « Reversement de l'excédent à la collectivité de rattachement »). Dans cette dernière hypothèse, le reversement n'est possible que si l'excédent revêt un caractère exceptionnel et n'est pas nécessaire au financement des dépenses d'exploitation ou d'investissement à court terme du SPIC (Conseil d'État, 9 avril 1999, *Commune de Bandol*).

L'affectation en section d'investissement s'effectue au vu de la délibération de l'Assemblée.

Le solde d'exécution d'investissement fait l'objet d'un simple report en section d'investissement (ligne codifiée 001), quel qu'en soit le sens.

Les restes à réaliser sont également reportés, le cas échéant.

La recette résultant de l'affectation est reprise au budget au compte 1068 (et/ou 1064) et permet notamment de couvrir le besoin de financement de la section d'investissement (solde d'exécution et restes à réaliser).

L'affectation en section d'investissement est une opération semi-budgétaire, se traduisant par l'émission d'un titre de recettes sur le(s) compte(s) 106. Au vu du titre de recettes appuyé de la délibération d'affectation, le comptable crédite le(s) compte(s) 106 par le débit des comptes 11 et/ou 12.

Le reversement à la collectivité de rattachement est une opération réelle se traduisant par l'émission d'un mandat sur le compte 672. Au vu de ce mandat appuyé de la délibération d'affectation, le comptable débite le compte 672 par le crédit des comptes 451 dans les budgets annexes et 4431 dans les régies à seule autonomie financière ou les régies à personnalité morale. Du point de vue budgétaire, cette dépense est financée par le report à nouveau sur la section d'exploitation (cf. commentaires du compte 672).

Ce report à nouveau créditeur est inscrit en recette de la section d'exploitation sur la ligne budgétaire codifiée 002 « Résultat d'exploitation reporté » et permet de financer des dépenses d'exploitation.

☞ *Lorsque le résultat cumulé est déficitaire, il n'est pas affecté mais seulement inscrit en report à nouveau sur la ligne codifiée 002, en dépense de la section d'exploitation.*

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

5. EXEMPLES

Soit un autofinancement prévu au budget primitif de l'exercice N égal à 1 000. Le budget primitif se présente alors de la façon suivante.

Budget primitif de l'exercice N				
	Dépenses		Recettes	
INVESTISSEMENT	Dépenses	3 000	Recettes	2 000
			021 Virement de la section d'exploitation	1 000
EXPLOITATION	Dépenses	6 000	Recettes	7 000
	023 Virement à la section d'investissement	1 000		

Par mesure de simplification, il n'est pas retenu de restes à réaliser.

1^{er} cas

Au compte administratif (ou compte financier) de l'exercice N :

- le résultat est un excédent de 1 000 ;
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1 000 ;
- le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif est de 100.

L'assemblée délibérante affecte le résultat en section d'investissement (compte 1064 « Réserves réglementées » et compte 1068 « Autres réserves »).

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1 *				
	Dépenses		Recettes	
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté	1 000	1064 Réserves réglementées	100
			1068 Autres réserves	900
EXPLOITATION				

* ou au budget primitif si le compte financier est voté avant celui-ci.

Le besoin de financement est couvert et l'autofinancement réalisé.

Il n'y a pas de résultat reporté en section d'exploitation (puisque'il a été totalement affecté).

2^{ème} cas

Au compte administratif (ou compte financier) de l'exercice N :

- le résultat est un excédent de 1 200 : il y a donc 200 d'excédent supplémentaire par rapport aux prévisions ;
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1000 ;
- le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif est de 300.

L'assemblée délibérante affecte le résultat selon les trois options décrites ci-après.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

☞ 1^{ère} option :

L'assemblée délibérante affecte le résultat en totalité à l'investissement.

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1

	Dépenses		Recettes
INVESTISSEMENT	Dépenses nouvelles 200	c/ 1064	300
	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	c/1068	900
EXPLOITATION			

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) permet de financer de nouvelles dépenses d'investissement.

☞ 2^{ème} option :

L'assemblée délibérante affecte le résultat en réserves pour 1 000 et en report d'exploitation pour 200.

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1

	Dépenses		Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	c/ 1064	300
		c/1068	700
EXPLOITATION	Dépenses nouvelles 200	002 Excédent reporté	200

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) permet de financer de nouvelles dépenses d'exploitation.

☞ 3^{ème} option :

L'assemblée délibérante affecte le résultat en réserves pour 1 000 et décide du reversement à la collectivité de rattachement pour 200. Ce reversement donne lieu à inscription d'une dépense dans le budget du service sur le compte 672 « Reversement de l'excédent à la collectivité de rattachement ».

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses		Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	c/ 1064	300
		c/1068	700
EXPLOITATION	672 Reversement de l'excédent à la collectivité de rattachement 200	002 Excédent reporté	200

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) est reversé à la collectivité de rattachement.

3^{ème} cas

Au compte administratif (ou compte financier) de l'exercice N :

- le résultat d'exploitation est un excédent de 700,
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1 000,
- le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif est de 200.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

L'assemblée délibérante affecte le résultat en section d'investissement pour 700 (pas de possibilité de report en exploitation).

Il doit équilibrer la section d'investissement afin de compenser l'insuffisance de l'autofinancement pour 300.

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	Recettes nouvelles * 300 C/1064 200 C/1068 500
EXPLOITATION		

* ou réduction des dépenses d'investissement.

4^{ème} cas

Au compte administratif (ou compte financier) de l'exercice N :

- le résultat d'exploitation est un déficit de 100 ;
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1 000 ;
- le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif est de 100.

Aucune affectation n'est possible.

Au budget supplémentaire, l'assemblée délibérante doit résorber, non seulement le solde d'exécution déficitaire d'investissement, mais aussi le déficit d'exploitation.

Le cas échéant, il y a saisine de la chambre régionale des comptes si le déficit global excède le pourcentage prévu à l'article L.1612-14 du CGCT.

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	Recettes nouvelles * 1 000
EXPLOITATION	002 Déficit reporté 100	Recettes nouvelles * 100

(*) ou réduction de dépenses

6. LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS

La reprise des résultats a habituellement lieu après le vote du compte administratif (ou du compte financier) et l'affectation des résultats.

Cependant, le service peut souhaiter reprendre les résultats avant l'arrêté des comptes (article R.2221-48-1 et R.2221-90-1 du CGCT).

Cette reprise est possible, sur la base d'estimations, à condition toutefois qu'elle intervienne après la fin de la journée complémentaire et avant la date limite de vote du budget (article L.2311-5).

Les différents éléments faisant l'objet de cette procédure doivent obligatoirement être repris (ou affectés) dans leur totalité. Il ne peut y avoir de reprise partielle.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Lorsque le résultat excédentaire de la section d'exploitation est repris par anticipation, la reprise s'effectue dans les conditions suivantes :

- l'excédent de la section d'exploitation est affecté en priorité au financement des dépenses d'investissement pour le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif et à la couverture du besoin de financement de la section d'investissement ;
- le solde disponible peut être inscrit : soit en section d'exploitation, soit en section d'investissement. En section d'exploitation, il finance soit des dépenses nouvelles du service, soit le reversement à la collectivité de rattachement.

Le besoin de financement de la section d'investissement ou le cas échéant l'excédent de la section d'investissement sont également repris par anticipation.

Les restes à réaliser des deux sections doivent être repris, ainsi que la prévision d'affectation.

Lorsque le résultat déficitaire de la section d'exploitation est repris par anticipation, la reprise s'effectue dans les conditions suivantes.

Le déficit est repris en dépenses de la section d'exploitation.

Le besoin de financement de la section d'investissement ou le cas échéant l'excédent de la section d'investissement sont également repris par anticipation.

Les restes à réaliser des deux sections doivent être repris.

La reprise anticipée doit être justifiée par une fiche de calcul du résultat prévisionnel établie par l'ordonnateur et attestée par le comptable, accompagnée d'une balance et d'un tableau des résultats de l'exécution du budget visé par le comptable ainsi que de l'état des restes à réaliser au 31 décembre.

Lors du vote du compte administratif (ou compte financier), les résultats sont définitivement arrêtés.

Lorsque les résultats font apparaître une différence avec les montants repris par anticipation, l'assemblée délibérante doit procéder à la régularisation dans la plus proche décision budgétaire suivant le vote du compte administratif (ou compte financier) et, en tout état de cause, avant la fin de l'exercice suivant l'exercice clos.

S'il s'agit d'une différence négative, la recette inscrite à la ligne 002 est diminuée du montant de cette différence. La rectification correspondante peut, le cas échéant, donner lieu à inscription d'office dans le cadre des dispositions organisant le contrôle budgétaire.

S'il s'agit d'une différence positive, la régularisation donne lieu à une augmentation de la recette inscrite à la ligne 002 pour le montant de la différence.

Par ailleurs, nonobstant les rectifications ci-dessus, si, à l'occasion de l'affectation des résultats, l'assemblée délibérante décide d'affecter en section d'investissement plus que le besoin de financement constaté au compte administratif (ou compte financier), il procède aux diminutions des lignes 002 « Résultat d'exploitation reporté » et, le cas échéant, 021 « Virement de la section d'exploitation » et 023 « Virement à la section d'investissement » et à l'augmentation de l'inscription budgétaire sur le compte 1068 « Autres réserves ».

En tout état de cause, la délibération d'affectation du résultat doit intervenir, comme pour la reprise classique des résultats, après le vote du compte administratif (ou compte financier), qu'il y ait ou pas différence avec la reprise anticipée.

Enfin, l'exécution du ou des titres de recettes sur les comptes 1064 et 1068 et, le cas échéant, du mandat sur le compte 672, ne peuvent avoir lieu qu'après le vote du compte administratif (ou compte financier) et au vu de la délibération d'affectation.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 6****LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR****1. PRINCIPES**

Aucun support papier ni informatique n'est préconisé pour la tenue de la comptabilité de l'ordonnateur, dite comptabilité administrative.

Quelles que soient les formes retenues pour sa tenue, celle-ci doit permettre de connaître en permanence :

- les crédits ouverts en dépenses et les prévisions de recettes ;
- les crédits disponibles pour engagement ;
- les crédits disponibles pour mandatement ;
- les dépenses réalisées et les recettes réalisées.

La comptabilité administrative doit permettre, en fin d'exercice, d'établir dans toutes ses parties le compte administratif (ou le compte financier).

Par les renseignements qu'elle fournit à l'ordonnateur, elle aide également celui-ci à établir les budgets à venir.

Sont présentés successivement :

- la comptabilité des dépenses engagées ;
- la comptabilisation des émissions de titres et de mandats ;
- la confection des états spéciaux de fin d'exercice ;
- l'établissement, le vote et le contrôle du compte administratif (compte financier).

2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES**2.1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE**

L'article 30 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 dispose que « *l'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations, avis ou visas prévus par les lois ou règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics* ».

La comptabilité d'engagement doit permettre de déterminer les crédits disponibles en investissement comme en exploitation par différence entre :

- d'une part, le total des ouvertures de crédits ;
- et, d'autre part, le total des dépenses engagées non mandatées et le total des mandats émis.

En fin d'année, le total des dépenses engagées et non mandatées est constaté en restes à réaliser (sous réserve des dispositions mentionnées au paragraphe 2.3.2.7. « Établissement de l'état des restes à réaliser »).

Se rapportant à une obligation de payer qui incombe au service, le montant des dépenses engagées et non mandatées doit être inscrit au budget de l'exercice suivant et réglé dès que les conditions d'émission du mandat se trouvent réunies.

L'état des dépenses engagées non mandatées établi par l'ordonnateur en fin d'exercice a donc une double finalité :

- il arrête le montant des crédits à reprendre au budget de l'exercice suivant ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- il arrête le montant des paiements que le comptable pourra effectuer dès le début de l'exercice suivant sans attendre la reprise précitée.

Il est établi à la date du 31 décembre de l'exercice.

2.2. LES NOTIONS RELATIVES À L'ENGAGEMENT

2.2.1. Engagement juridique et comptable

L'engagement se décompose en un engagement comptable et un engagement juridique.

L'engagement comptable représente la réservation des crédits à la dépense.

L'engagement juridique constate l'obligation de payer : il correspond à la définition donnée à l'article 30 du décret du 7 novembre 2012 (voir paragraphe 2.1. « Présentation générale »). Il se traduit par une délibération de l'assemblée délibérante et/ou un acte de l'ordonnateur (marché, convention, bon de commande).

L'engagement comptable précède l'engagement juridique ou lui est concomitant.

2.2.2. Engagements ponctuels et provisionnels

L'engagement peut être ponctuel ou provisionnel.

En effet, dès le 1^{er} janvier de l'exercice, certaines dépenses peuvent faire l'objet d'une estimation. Il en va ainsi pour les marchés, les contrats d'entretien et la rémunération du personnel en place.

Il n'est pas alors nécessaire d'attendre le moment du paiement effectif de la dépense pour constater l'engagement puisque l'obligation de payer existe dès le 1^{er} janvier.

Dans ce cas, la dépense fait l'objet d'un engagement provisionnel au début de l'exercice.

Les engagements ponctuels concernent les autres dépenses, pour lesquelles l'obligation de payer intervient en cours d'année : recrutement du personnel ou changement des conditions de rémunération, nouveaux contrats ou marchés, et toutes les dépenses ponctuelles non formalisées dans un document contractuel.

2.2.3. Engagement anticipé

L'ordonnateur peut décider d'opérer des engagements comptables relatifs à une dépense dont la réalisation est certaine ou quasi certaine (par exemple, travaux d'entretien et de réparation), mais pour laquelle le service n'a encore contracté aucun engagement juridique.

Ces engagements ne constituent qu'une simple réservation de crédit.

Si l'engagement juridique intervient en cours d'exercice, il s'inscrit dans la limite de l'engagement comptable, avec les ajustements éventuellement nécessaires.

Si aucun engagement juridique n'est intervenu avant la clôture de l'exercice, ou s'il est intervenu pour un montant inférieur, le montant des engagements comptables non suivis d'engagements juridiques ne fait l'objet d'aucun report sur l'exercice suivant.

2.2.4. Engagement spécifique et engagement global

La comptabilité d'engagement est servie dès qu'un engagement juridique est constaté : on parle d'engagement spécifique.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Toutefois, cette règle générale connaît des exceptions, regroupées sous la notion d'engagement global. Il s'agit :

- d'engagements dont le montant est précisément déterminé, mais pour lesquels la comptabilité d'engagement sera renseignée périodiquement. C'est le cas par exemple des dépenses de personnel, pour lesquelles il est admis de ne pas servir la comptabilité d'engagement au fur et à mesure des recrutements et des départs, mais d'y procéder selon un rythme fixé par le service ;
- d'engagements concernant des types de dépenses pour lesquels il serait très difficile de constater individuellement l'engagement juridique.

2.2.5. Les engagements et mandatements dans le cadre de la procédure des AP/CP

La procédure des AP/CP qui concerne les seules dépenses d'investissement (article L.2311-3 du CGCT) a pour objet de limiter les inscriptions faites au budget aux seuls crédits qui concernent l'exercice.

L'ouverture d'une autorisation de programme s'effectue par délibération de l'assemblée fixant le montant estimatif de la dépense et sa répartition prévisionnelle par exercice des crédits de paiement. Ce montant et cette répartition peuvent être révisés à tout moment selon les mêmes formes.

L'autorisation de programme représente le montant maximum des crédits pouvant être engagés au titre des dépenses considérées.

Pour le mandatement de ces dépenses, la consommation des crédits se réfère en revanche aux crédits de paiement ouverts pour l'exercice.

En effet, l'équilibre du budget s'apprécie par rapport aux seuls crédits de paiement.

Si le budget n'est pas voté avant le 1^{er} janvier de l'exercice, l'ordonnateur, sur autorisation de ce dernier, peut liquider et mandater les dépenses inscrites dans une autorisation de programme dans la limite des crédits de paiement prévus pour l'exercice dans la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme.

L'autorisation donnée par l'assemblée délibérante précise le montant et l'affectation des crédits concernés.

Les crédits correspondants sont inscrits au budget lors de son adoption.

2.3. TENUE DE LA COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

La comptabilité des dépenses engagées concerne l'ensemble des dépenses d'investissement et d'exploitation.

2.3.1. Niveau de constatation et de suivi de l'engagement

Le budget est présenté et exécuté par l'ordonnateur au niveau de l'article. L'engagement, qui constitue la première phase de l'exécution de la dépense, est également constaté au niveau de l'article.

Le suivi et le contrôle de la consommation des crédits s'effectue, quant à eux, au niveau de vote retenu par l'assemblée délibérante : chapitre ou article.

Ainsi, lors de la passation d'une commande de petit équipement, l'ordonnateur constate, un engagement comptable à l'article 6063 « Fournitures d'entretien et de petit équipement », mais apprécie la disponibilité des crédits au niveau du chapitre 011 « Charges à caractère général ».

2.3.2. Déroulement des opérations d'engagement

2.3.2.1. Inscription des crédits d'engagement

La première inscription à effectuer est celle concernant l'ouverture de crédits. Elle correspond soit aux crédits ouverts au budget primitif, soit au montant disponible de l'autorisation de programme pour les dépenses faisant l'objet d'une autorisation de programme. L'inscription est reportée en tête du chapitre (ou de l'article) et constitue la base initiale de suivi.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les ouvertures de crédits figurent en tête du chapitre, avec la mention du document dont elles ressortent : budget primitif, budget supplémentaire ou décisions modificatives, ou autorisation de programme.

Entre le 1^{er} janvier et le vote du budget primitif, le suivi des crédits s'effectue dans les conditions prévues à l'article L.1612-1 du CGCT :

- en section d'exploitation sur la base du budget de l'exercice précédent ;
- en section d'investissement, dans la limite du quart des crédits ouverts au budget de l'exercice précédent, non compris les crédits afférents au remboursement de la dette ; une autorisation préalable de l'assemblée délibérante est nécessaire pour permettre l'ordonnateur d'engager les dépenses ;
- en ce qui concerne le remboursement de l'annuité de la dette en capital, il ne peut y avoir d'engagement nouveau au titre de l'exercice ; l'ordonnateur n'est autorisé qu'à mandater des dépenses déjà engagées au 1^{er} janvier ;
- pour les dépenses d'investissement incluses dans une autorisation de programme, l'engagement s'effectue dans les limites de l'autorisation ouverte.

Toutes les dépenses engagées avant le vote du budget dans les conditions ci-dessus, y compris celles déjà liquidées et mandatées, sont inscrites au budget primitif (dernier alinéa de l'article L.1612-1 du CGCT). Pour les dépenses incluses dans une autorisation de programme, le montant à inscrire est celui des crédits de paiements prévus pour l'exercice dans la délibération ouvrant l'autorisation de programme.

2.3.2.2. Engagement

Dès que la décision est prise de procéder à une dépense, et/ou formalisée par un bon de commande, un marché ou tout autre acte de l'établissement, le montant prévisionnel de la dépense est inscrit dans les engagements.

Le nouveau crédit disponible s'obtient en faisant la différence entre le crédit disponible précédent et le montant de l'engagement.

Si un engagement est annulé, son montant est déduit des engagements précédents, ce qui rétablit à due concurrence les crédits disponibles.

La référence à l'engagement est constituée par le numéro du bon de commande ou par la numérotation ou codification donnée par l'ordonnateur.

2.3.2.3. Constatation du service fait

La constatation du service fait dans la comptabilité des engagements permet de suivre l'exécution matérielle de la dépense. En outre, pour les dépenses de la section d'exploitation, elle permet d'établir en fin d'exercice l'état des restes à réaliser et déterminer les charges à rattacher.

Il convient de relever à cet effet la date de livraison des fournitures commandées, ou de réalisation des prestations demandées.

Le service fait n'est constaté pour autant qu'il a été porté à la connaissance de l'ordonnateur.

2.3.2.4. Mandatements

Les mandatements sont constatés dans la comptabilité d'engagement.

Si le mandatement est concomitant à l'engagement, il y a lieu de constater néanmoins l'engagement dans la série ou la codification prévue à cet effet dans la comptabilité d'engagement. L'engagement sera constaté avant le mandatement, afin de déterminer le crédit disponible.

Le suivi des crédits disponibles s'effectue à partir des crédits budgétaires de l'année.

L'inscription du mandatement dans la comptabilité d'engagement fait référence au numéro de mandat.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Si le montant du mandatement excède celui de l'engagement, un engagement complémentaire est immédiatement constaté. S'il est inférieur, l'engagement est réduit à due concurrence.

2.3.2.5. Arrêt des inscriptions

Il y a lieu d'arrêter les inscriptions au 31 décembre, conformément à la règle d'annualité, et ce pour chacune des deux sections.

La comptabilité des dépenses engagées peut également être arrêtée à n'importe quel moment pour effectuer le contrôle des inscriptions et déterminer les engagements non mandatés.

2.3.2.6. Rattachement des charges

Le rattachement porte sur les dépenses d'exploitation engagées pour lesquelles le service fait a été constaté sans que la facture ne soit parvenue.

Ces dépenses, récapitulées sur un état détaillé par chapitre d'imputation et rappelant le numéro et le montant de l'engagement, donnent lieu à l'émission de mandats de rattachement (cf. Chapitre 4 paragraphe 1.1. « Le rattachement des charges et des produits »).

Ces mandats sont constatés dans la comptabilité d'engagement.

2.3.2.7. Établissement de l'état des restes à réaliser

Les restes à réaliser correspondent :

- pour les dépenses d'investissement, aux dépenses engagées non mandatées. Il n'existe pas de restes à réaliser au titre des autorisations de programme ;
- pour les dépenses d'exploitation, aux dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à mandatement (mandat au fournisseur ou mandat de rattachement).

L'état est établi au 31 décembre de l'exercice. L'état des restes à réaliser, détaillé par chapitre ou article en fonction du vote de l'assemblée délibérante, est arrêté en toutes lettres et visé par l'ordonnateur.

Un exemplaire est joint au compte administratif (ou compte financier) à titre de justification des restes à réaliser qui y sont inscrits. Deux exemplaires sont adressés au comptable qui les vise et en retourne un exemplaire à l'ordonnateur. Ce dernier le joint au budget de reprise du résultat de l'exercice à titre de justification.

Les dépenses engagées non mandatées au 31 décembre, après annulation des engagements devenus sans objet, font l'objet d'un engagement provisionnel au 1^{er} janvier de l'exercice suivant.

2.3.2.8. Production de l'état des dépenses engagées non mandatées en cours d'exercice

Dans le cadre des procédures prévues par les articles L.1612-2, L.1612-5, L.1612-9, L.1612-14, L.1612-15, L.1612-16 et L.1612-18 du CGCT, les autorités chargées du contrôle budgétaire peuvent demander la production d'états des dépenses engagées en cours d'exercice.

3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES

3.1. COMPTABILISATION DES MANDATS

Les mandats sont émis dans une série continue.

L'émission d'un mandat suppose la comptabilisation préalable de l'engagement correspondant.

Lors de l'émission du mandat, il convient d'annoter la comptabilité des dépenses engagées du numéro du mandat et de son montant et d'opérer, le cas échéant, les ajustements d'engagements nécessaires.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les mandats sont toujours imputés sur l'article budgétaire, même lorsque l'assemblée a voté le budget par chapitre.

L'existence des crédits disponibles s'apprécie au regard de l'exercice budgétaire (ou avant le vote du budget dans les conditions prévues par l'article L.1612-1 du CGCT).

Pour la forme, le contenu, la présentation des mandats, ainsi que les règles de prescription et de déchéance, il convient de se référer au chapitre 3, paragraphe 2. « Mandats de paiement ». Les mandats sont transmis au comptable pour prise en charge et paiement.

3.2. COMPTABILISATION DES TITRES DE RECETTES

Les titres de recettes sont émis dans une série continue.

La comptabilité doit permettre de connaître à tout moment, au niveau de vote retenu par l'assemblée, le montant des émissions réalisées. Elle doit également permettre de connaître le détail par articles budgétaires des émissions réalisées.

Pour les délais d'émission et la présentation formelle des titres de recettes, il convient de se référer au chapitre 2, paragraphe 2. « Titres de recettes ».

Il est rappelé que les titres émis (sur produits encaissés ou rattachés) et les titres restant à émettre (et inscrits en restes à réaliser) doivent être appuyés de justifications. Les titres de recettes sont transmis au comptable pour prise en charge et recouvrement.

4. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE

4.1. ÉTAT DES TRAVAUX D'INVESTISSEMENT EFFECTUÉS EN RÉGIE

L'état des travaux d'investissement effectués en régie doit être établi avant la clôture des opérations de l'exercice.

Il sert à transférer de la section d'exploitation à la section d'investissement le montant des dépenses d'exploitation se rapportant à l'exécution de travaux d'investissement (travaux en régie, cf. commentaires du compte 72).

Il est établi un état distinct par nature de travaux. Chaque état est établi en quatre exemplaires, dont deux sont adressés au comptable à l'appui du titre de recettes au compte 72 et du mandat aux comptes d'immobilisations concernés, et un autre au représentant de l'État à l'appui du compte administratif (ou compte financier) pour justifier le cas échéant la demande d'attribution du fonds de compensation pour la TVA.

Le montant des dépenses ou quotes-parts de dépenses se rapportant au travail intéressé est reporté sur l'état. Il faut pour cela que lors de l'engagement ou du mandatement de la dépense une indication spéciale (observation manuscrite ou codification informatique) permette de la distinguer des autres dépenses pour la reprendre en fin d'année sur l'état des travaux effectués en régie et de la rattacher aux travaux considérés.

Les états des travaux d'investissement effectués en régie sont arrêtés en toutes lettres et visés par l'ordonnateur. Ces opérations sont retracées dans la comptabilité administrative, en recettes au chapitre 72 et en dépenses aux articles intéressés des comptes d'immobilisation de la section d'investissement.

4.2. ÉTATS DES PRODUITS RATTACHÉS ET DES CHARGES RATTACHÉS

Il convient de se référer au chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice » (1.1 « Le rattachement des charges et des produits »).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.2.1. État des charges rattachées

Le recensement des charges à rattacher s'effectue à partir de la comptabilité des dépenses engagées.

Les charges à rattacher sont reportées sur un état, détaillé par imputation budgétaire et comptable, avec l'indication du montant estimé de la dépense.

Il est établi en trois exemplaires et signé par l'ordonnateur. Deux exemplaires sont adressés au comptable pour justifier le débit des comptes de charges mouvementés et les écritures de contre-passation comptabilisées au début de l'exercice N+1.

Les charges rattachées sont individualisées dans les crédits employés figurant au compte administratif (ou compte financier).

4.2.2. État des produits rattachés.

Les produits rattachés sont reportés sur un état détaillé par imputation budgétaire et comptable, avec l'indication du montant estimé de la recette.

Il est établi par l'ordonnateur et adressé au comptable dans les conditions indiquées ci-dessus pour les charges rattachées.

Les produits rattachés sont individualisés dans les réalisations figurant au compte administratif (ou compte financier).

4.3. L'ÉTAT DES RESTES À RÉALISER

Les résultats de l'exercice budgétaire figurant au compte administratif (ou compte financier) sont constitués du déficit ou de l'excédent réalisé de chacune des deux sections, mais aussi des restes à réaliser en dépenses et en recettes. Ces derniers font en effet partie intégrante des résultats du compte administratif (ou compte financier), cf. Chapitre 5 « La détermination et l'affectation du résultat » du présent Titre.

Le montant des restes à réaliser en section d'investissement comme en section d'exploitation, est déterminé à partir de la comptabilité d'engagement.

Les restes à réaliser en section d'exploitation concernent les opérations n'ayant pas donné lieu à rattachement. Ils correspondent :

- *en dépenses*, aux dépenses engagées non mandatées et n'ayant pas donné lieu à rattachement en l'absence de service fait au 31 décembre de l'exercice ;
- et *en recettes*, aux recettes certaines non mises en recouvrement à l'issue de la journée complémentaire.

Les restes à réaliser en section d'investissement correspondent :

- *en dépenses*, aux dépenses engagées non mandatées au 31 décembre de l'exercice ;
- et *en recettes*, les recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre de recettes.

Il n'y a pas de restes à réaliser au titre des opérations d'ordre, en dépenses comme en recettes.

De même, le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital, qui constitue une dépense obligatoire, ne peut s'inscrire en restes à réaliser.

L'ordonnateur joint un exemplaire de cet état au compte administratif (ou au compte financier) pour justifier le solde d'exécution de la section d'investissement à reporter.

Un second exemplaire est adressé au comptable pour permettre le règlement des dépenses y figurant, jusqu'à la reprise des crédits en cause au budget de l'exercice suivant.

L'état des dépenses engagées non mandatées est accompagné d'un état des restes à réaliser en recettes faisant apparaître le financement prévu de façon certaine mais restant à réaliser pour couvrir les dépenses en cause.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

5. LE COMPTE ADMINISTRATIF

Le compte administratif est un document de synthèse qui présente les résultats de l'exécution du budget.

Il compare, à cette fin :

- d'une part, les prévisions ou autorisations se rapportant à chaque chapitre et à chaque article du budget ;
- d'autre part, les réalisations constituées par le total des émissions de titres de recettes et des émissions de mandats correspondant à chaque article budgétaire.

Le compte administratif constate le solde d'exécution de la section d'investissement et le résultat de la section d'exploitation, ainsi que les restes à réaliser.

Il est établi à l'aide de la comptabilité administrative tenue par l'ordonnateur précédemment décrite.

Enfin, l'établissement du compte administratif diffère selon le régime juridique du service.

☞ Régies simples ou directes

L'assemblée délibérante vote un budget annexé à celui de la collectivité et l'ordonnateur présente un compte administratif également annexé au compte administratif principal et voté avec ce dernier. L'ordonnateur établit le compte administratif selon les modalités présentées ci-dessous.

☞ Régies dotées de la seule autonomie financière ou de la personnalité morale et de l'autonomie financière

Pour ces régies, l'établissement du compte administratif n'a pas à être effectué puisqu'il existe, d'après les textes applicables, un document particulier qui est établi à la clôture de l'exercice, le compte financier. Ce document est une synthèse tenant lieu à la fois de compte administratif et de compte de gestion. Il est préparé ou établi par le comptable selon les dispositions des articles R.2221-49 à R.2221-52 et R.2221-91 à R.2221-94 du CGCT (cf. chapitre 7, paragraphe 7. « Compte de gestion ou compte financier »).

Ces régies doivent donc adopter un compte financier.

En pratique, il est admis que ce compte financier puisse toutefois être constitué du compte administratif auquel est joint le compte de gestion. Le vote de l'assemblée délibérante porte sur les deux documents ainsi réunis.

Matériellement, le compte administratif se présente sous la même forme que le budget accompagné, le cas échéant des mêmes états annexes. Il permet d'apprécier les réalisations de l'exercice par rapport aux prévisions.

La contexture du compte administratif est présentée en annexe à la présente instruction.

Il se divise en deux sections, comprend des états annexes et se termine par des états qui permettent de dégager les résultats de chaque section.

Le compte administratif présente en colonnes les ouvertures de crédits, les titres ou les mandats émis, les produits ou les charges rattachés, les restes à réaliser et les crédits annulés.

Enfin, et le cas échéant, le compte administratif principal est accompagné des comptes administratifs de services annexés et de leurs états annexes.

6. LE COMPTE FINANCIER

Le contenu du compte financier est défini par les articles R.2221-51 et R.2221-93 du CGCT qui disposent :

- la balance définitive des comptes ;
- le développement des dépenses et des recettes budgétaires ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- le bilan et le compte de résultat ;
- le tableau d'affectation des résultats ;
- les annexes définies par instruction conjointe du ministre chargé des collectivités locales et du ministre chargé du budget ;
- la balance des stocks établie après inventaire par le responsable de la comptabilité matière.

Il comprend les éléments prévus ci-dessous pour le compte de gestion, ainsi que les annexes du compte administratif. (cf. chapitre 7, paragraphe 7 du présent titre).

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**CHAPITRE 7****LA COMPTABILITÉ DU COMPTABLE****1. PRINCIPES GÉNÉRAUX**

Les fonctions de comptable sont confiées soit à un comptable de la direction générale des finances publiques, soit à un agent comptable.

Si le service est juridiquement rattaché à une collectivité ou à un groupement de collectivités et individualisé par le biais d'un budget annexe, les fonctions de comptable sont obligatoirement exercées par le comptable de la collectivité ou du groupement de collectivités de rattachement.

Cependant, lorsque le service est érigé en régie dotée de la personnalité morale ou en régie dotée de la seule autonomie financière, le comptable peut être, dans les conditions fixées respectivement aux articles R.2221-30 et R.2221-76 du CGCT un comptable de la direction générale des finances publiques ou un agent comptable.

Dans les cas où un comptable public est nommé agent comptable par adjonction de service, il exerce ses fonctions non plus en qualité de comptable de la direction générale des finances publiques, mais en qualité d'agent comptable.

La double qualité d'agent comptable et de comptable de la direction générale des finances publiques implique une stricte distinction entre les deux fonctions. Cette distinction permet de séparer les actes qui, relevant de l'autorité de l'ordonnateur, sont soumis à la surveillance de celui-ci, de ceux qui relèvent de la seule autorité du comptable supérieur qui exerce un contrôle sur l'ensemble de la gestion des comptables subordonnés de la direction générale des finances publiques.

L'agent comptable détient un compte de dépôt de fonds au Trésor et il exécute, en cette qualité, toutes les opérations d'encaissement et de décaissement.

Aux termes de l'article L.2343-1 du même code, le comptable du service est chargé seul et sous sa responsabilité d'exécuter les recettes et les dépenses, de poursuivre la rentrée de tous les revenus du service et de toutes les sommes qui lui sont dues, ainsi que d'acquitter les dépenses ordonnancées par l'ordonnateur jusqu'à concurrence des crédits régulièrement accordés.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 18 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), les comptables publics sont seuls chargés :

- de la tenue de la comptabilité générale ;
- sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire ;
- de la comptabilisation des valeurs inactives ;
- de la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui leur sont remis par les ordonnateurs ;
- du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire ;
- de l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ;
- du paiement des dépenses soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ;
- de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics ;
- du maniement des fonds et des mouvements des comptes de disponibilités ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- de la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.

Le comptable public, est, en outre, amené à opérer un certain nombre de contrôles formels précisés par les articles 19 et 20 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 précité avant de prendre en charge les titres et les mandats émis par l'ordonnateur.

Comme tout comptable principal, le comptable du service doit rendre ses comptes au juge des comptes. Sa comptabilité comporte deux volets :

- le premier, intitulé « comptabilité budgétaire », permet à l'assemblée et au juge des comptes de s'assurer du respect des autorisations budgétaires ;
- le second, intitulé « comptabilité générale », permet de retracer la situation patrimoniale du service.

Avec l'application HÉLIOS, le réseau de la DGFIP dispose d'un outil informatique de gestion budgétaire comptable et financière du secteur public local ; cette application permet au comptable de tenir la comptabilité de l'entité.

2. LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Ce premier volet de la comptabilité du comptable est organisé dans HÉLIOS de façon à lui permettre :

- de suivre, en permanence, tant en recettes qu'en dépenses, la consommation des crédits par rapport au niveau de vote du budget ;
- et de retracer les recettes et les dépenses au niveau le plus fin ouvert dans la nomenclature budgétaire.

2.1. L'ÉTAT DE CONSOMMATION ET DE RÉALISATION DES CRÉDITS

Cet état est destiné à faire apparaître, en permanence le solde des crédits disponibles par rapport aux crédits votés suivant le niveau auquel le budget a été voté. Il est détaillé par chapitre, par article et éventuellement par article spécialisé.

Toujours présenté de façon identique, l'état de consommation et de réalisation des crédits fait apparaître l'investissement avant l'exploitation et les dépenses avant les recettes.

Il indique :

- le numéro du chapitre ou de l'article, (en fonction du niveau de vote) ;
- l'intitulé du chapitre (ou de l'article) ;
- les autorisations budgétaires du budget primitif ;
- les autorisations budgétaires totales ;
- le total des émissions de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- le total des annulations de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- les dépenses ou recettes nettes par chapitre (ou article) ;
- la différence entre les autorisations et les réalisations (le reste à exécuter) ;
- le pourcentage des crédits consommés par rapport aux crédits votés.

2.2. LES FICHES BUDGÉTAIRES

Pour permettre au comptable de classer les titres et les mandats pris en charge dans ses écritures, des « fiches budgétaires » sont établies par articles ouverts au budget, chaque fiche faisant en outre l'objet d'une récapitulation.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les fiches budgétaires sont classées dans l'ordre chronologique des imputations. Elles mentionnent, pour chaque mouvement :

- la référence des pièces ;
- la date de prise en charge ;
- la date de solde de la pièce ;
- le montant des émissions ;
- le montant des annulations ;
- le type d'opération : ordre ou réelle ;
- le total cumulé des pièces depuis le début de l'exercice : montant des émissions, des annulations et du net.

Les fiches budgétaires comportent également, pour les mandats et les titres à imputation multiple, la référence à la fiche à laquelle le mandat ou le titre est rattaché.

L'ensemble des documents décrits ci-dessus permet au comptable public de suivre, au jour le jour, la consommation des crédits disponibles et de connaître, par article, le montant des mandats et des titres pris en charge ainsi que le détail des dépenses et des recettes correspondantes.

2.3. TRANSMISSION À L'ORDONNATEUR DES DOCUMENTS RELATIFS À L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE

L'état de consommation et de réalisation des crédits est transmis selon une périodicité arrêtée conjointement par l'ordonnateur et le comptable public.

3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

3.1. PRINCIPES

- ☞ *Le comptable tient seul la comptabilité générale du service qui retrace :*
 - les opérations budgétaires ;
 - les opérations de trésorerie ;
 - les opérations faites avec des tiers ;
 - les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.
- ☞ *La comptabilité générale est organisée selon la méthode dite « en partie double » dont une des caractéristiques est la règle des deux inscriptions simultanées en débit et en crédit, emportant à tout moment l'égalité des masses débitrices et créditrices des comptes. Chaque opération affecte d'un même montant un ou plusieurs comptes débités et un ou plusieurs comptes crédités. Cette méthode présente notamment l'avantage de faciliter les contrôles d'exactitude à tous les stades de la comptabilité.*
- ☞ *Les écritures sont tenues, tout au long de l'exercice, sur la base des droits constatés en considérant comme recettes budgétaires les émissions de titres et comme dépenses budgétaires les émissions de mandats. L'application de ce principe tout au long de l'exercice permet de dégager, à tout moment et avec rigueur, des résultats budgétaires ou financiers significatifs.*

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- ☞ *La comptabilité d'un exercice budgétaire est arrêtée à la date du 31 décembre. Toutefois, une journée complémentaire permet, d'une part, à l'ordonnateur d'émettre, pour les seules opérations de la section d'exploitation et de stocks ainsi que pour les opérations d'ordre, les mandats et les titres de recettes correspondant à des droits ou obligations constatés se rapportant à l'année qui s'est achevée, et, d'autre part, au comptable de comptabiliser les mandats et titres émis durant cette période. La journée complémentaire s'étend du 1^{er} janvier au 31 janvier. Durant la journée complémentaire, les opérations faisant intervenir les comptes de disponibilités ne peuvent être décrites dans la comptabilité de l'exercice qui s'achève. Elles le sont dans l'exercice qui commence.*
- ☞ *La comptabilité présente une description précise et complète du patrimoine avec ses biens (terrains, bâtiments, matériels) ses stocks, ses créances et ses disponibilités, et ses dettes (emprunts et dettes assimilées). La connaissance de la composition du patrimoine doit faciliter sa gestion par les autorités responsables qui peuvent, en particulier, prendre les mesures de renouvellement et de conservation nécessaires, en prévoyant les moyens financiers appropriés.*
- ☞ *L'ordonnateur peut prendre connaissance à tout moment des informations portées sur les documents et registres de comptabilité en étant habilité à l'application HÉLIOS.*

3.2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables

L'application HÉLIOS retrace tous les mouvements de comptabilité enregistrés de manière chronologique. Ces écritures sont également ventilées selon le plan de comptes appliqué par la collectivité.

L'application HÉLIOS restitue ces écritures en consultation ou par des éditions décrites dans les paragraphes suivants. Il est ouvert une série de registres comptables informatisés, distincts pour le budget principal et chaque budget annexe.

3.2.2. Description des supports comptables

3.2.2.1. Registres comptables de première écriture

Les opérations enregistrées chronologiquement et affectant la comptabilité générale de la collectivité sont retracées au moyen de différents journaux :

- un journal de mouvements interne à la comptabilité auxiliaire ;
- un journal des décaissements ;
- un journal des émargements sur même compte de tiers ;
- un journal des encaissements ;
- un journal des mandats ;
- un journal des opérations diverses ;
- un journal des opérations des valeurs inactives ;
- un journal des titres.

Ces différents journaux comportent les rubriques suivantes :

- la date de l'écriture ;
- le numéro de l'écriture ;
- le libellé ;
- la référence des pièces ;
- le compte débité et le compte crédité ;
- la référence de l'auxiliaire ;
- le montant inscrit en débit et le montant inscrit en crédit.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Ces éléments sont consultables sur l'application HÉLIOS. La consultation permet également de visualiser le compte de contrepartie utilisé pour chaque opération, ainsi que le solde cumulé de chaque compte.

3.2.2.2. Livres auxiliaires divers

Les livres auxiliaires sont le livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers, l'état de développement des soldes et les états des restes à recouvrer et à payer.

Les comptes de classe 4 et 5 sont retracés dans ces différents livres selon les critères suivants :

- les soldes des comptes mouvementés en contrepartie de comptes budgétaires de recettes sont justifiés par la production d'un état de restes à recouvrer (sauf pour les comptes de rattachement de produits à l'exercice) ;
- les soldes des comptes mouvementés en contrepartie de comptes budgétaires de dépenses sont justifiés par la production d'un état des restes à payer (sauf pour les comptes de rattachement de charges à l'exercice) ;
- la majorité des comptes de classe 4 et 5 sont suivis à l'émergement dans HÉLIOS (à l'exclusion du compte 515 Compte au Trésor, des comptes de liaison avec les budgets annexes, des comptes de classe 4 et 5 « budgétaires ») et sont justifiés par la production d'un état de développement de solde ;
- pour les éventuels comptes des classes 4 et 5 non budgétaires et non suivis à l'émergement dans HÉLIOS, le livre auxiliaire des comptes de tiers et financiers (LACTF) est produit pour justifier le solde.

– *Livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers (LACTF)*

Le LACTF retrace pour chaque compte de tiers et financiers donné (autre qu'un compte budgétaire) l'ensemble des opérations enregistrées sur ce compte en débit et en crédit, dans l'ordre chronologique des écritures, ainsi que le solde du compte.

– *L'état de développement des soldes*

L'état de développement des soldes (EDDS) détaille, par écriture comptable, le solde des comptes de tiers et financiers non budgétaires, suivis par pièces et à l'émergement.

– *L'état des restes à recouvrer*

L'état des restes à recouvrer détaille les titres pris en charge au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs pour lesquels le comptable a effectué toutes les diligences nécessaires sans obtenir le recouvrement des créances comptabilisées au débit de comptes 41x.

– *L'état des restes à payer*

Les comptes de classe 4 mouvementés en contrepartie de comptes budgétaires de dépense sont suivis dans l'état des restes à payer.

– *L'état des ordres de paiement*

L'état des ordres de paiement détaille par comptes de classe 4 toutes les opérations concernées par des ordres de paiement émis directement par le comptable public sans consultation préalable de l'ordonnateur (paiement sans mandatement préalable, constatation d'excédents de versements...).

3.2.2.3. Balance des comptes

Périodiquement, et a minima une fois par an, les totaux de chacun des comptes ouverts sont reportés à la balance.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Ce document intègre pour chaque compte :

- les numéros de compte, dans l'ordre croissant du plan de comptes par nature ;
- le libellé des comptes ;
- la balance d'entrée ;
- les opérations de l'année ;
- les masses débitrices et créditrices ;
- les soldes débiteurs et créditeurs.

La somme des débits apparaissant à la balance est égale à la somme des crédits et le total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs.

La balance est produite à l'ordonnateur selon une périodicité arrêtée conjointement avec le comptable.

3.2.2.4 Situations périodiques

Par la consultation de l'application HÉLIOS, et la prise en charge des flux PES retour en dépenses et en recettes, l'ordonnateur peut accéder à ses comptes de disponibilités, aux restes à payer et aux restes à recouvrer.

4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS

4.1. OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES

La comptabilisation des opérations de prise en charge conduit à distinguer :

- les émissions de titres de recettes ;
- les émissions de mandats de paiement ;
- les rejets de titres et de mandats.

4.1.1. Prise en charge des titres de recettes

Le seuil de mise en recouvrement des créances non fiscales des collectivités territoriales et de leurs établissements publics est fixé à 15 € par décret n°2017-509 du 7 avril 2017. L'action en recouvrement des comptables publics locaux se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recettes (cf. instruction codificatrice n°11-022-M0 du 16 décembre 2011 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux).

Les titres de recettes et leurs bordereaux récapitulatifs signés sont transmis au comptable de manière dématérialisée ou en triple exemplaires si le service ne dématérialise pas encore ses flux budgétaires .

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent (validité des titres, concordance des documents, etc.), le comptable prend en charge les titres de recettes qui seront automatiquement enregistrés, d'une part, dans sa comptabilité budgétaire à l'article concerné et d'autre part, dans sa comptabilité générale, au crédit des comptes correspondant à la nature des recettes, par le débit des comptes de tiers correspondant à la catégorie des débiteurs. Cette dernière opération est constatée au journal des titres. L'un des exemplaires du bordereau est renvoyé à l'ordonnateur.

Les titres de recettes relatifs à la section d'exploitation émis durant la journée complémentaire sont inscrits, de la même façon, sur les registres de comptabilité, par des écritures enregistrées sur la journée comptable du 31 décembre.

Les bordereaux de titres sont conservés et leur montant est contrôlé au minimum le dernier jour de chaque mois tant avec la comptabilité budgétaire qu'avec la comptabilité générale.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.1.1.1. Rattachement des frais de poursuites

Les frais de poursuites sont rattachés au compte de prise en charge où figure la créance par le crédit du compte 4781, ce compte ayant été débité par le crédit du compte au Trésor lors de la réception de l'état des frais de poursuites taxés transmis par le comptable centralisateur.

4.1.1.2. Émission d'office par le représentant de l'État

Selon l'article L.911-9 du code de justice administrative, l'état de recouvrement de la créance résultant d'une décision juridictionnelle émis d'office par le représentant de l'État est adressé au comptable pour prise en charge et recouvrement ainsi qu'à la collectivité pour inscription budgétaire et comptable. Il appartient au comptable d'informer l'ordonnateur de la prise en charge manuelle de cet état. En cas de refus, la comptabilité du comptable et de l'ordonnateur présenteront une différence qu'il conviendra d'expliquer dans le cadre du compte de gestion. Le total général des mises en recouvrement de l'exercice fait alors l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'État.

4.1.2. Prise en charge des mandats

Les mandats sont récapitulés sur un bordereau établi en trois exemplaires : l'un destiné au comptable lui-même, le second pour être joint au compte de gestion, le troisième devant être renvoyé à l'ordonnateur après avoir été revêtu de la mention « Vu bon à payer ».

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent en application des articles 19 et 20 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012, le comptable prend les mandats en charge, en les enregistrant d'une part dans sa comptabilité budgétaire à l'article concerné et d'autre part dans sa comptabilité générale au débit des comptes correspondant à la nature de la dépense par le crédit des comptes de tiers correspondant à la nature de la dépense par le crédit des comptes de tiers correspondant à la catégorie des créanciers. Cette dernière opération est constatée au journal des mandats.

Les mandats relatifs à la section d'exploitation émis durant la journée complémentaire sont inscrits, de la même façon, sur les registres de comptabilité, par des écritures enregistrées sur la journée comptable du 31 décembre.

Les mandats qui ne peuvent être mis en paiement en raison d'une insuffisance de trésorerie sont pris en charge dans les conditions habituelles.

Le comptable sert, le cas échéant, à partir des bordereaux de mandat, le livre auxiliaire des comptes de tiers et financiers.

Les bordereaux de mandats émis sont conservés pour former le carnet des mandats émis. Leur montant est contrôlé au minimum le dernier jour de chaque mois tant avec la comptabilité budgétaire qu'avec la comptabilité générale.

4.1.3. Refus de prise en charge

Le comptable peut être amené à suspendre la prise en charge d'un mandat ou d'un titre de recettes dans l'attente de transmission de pièces justificatives complémentaires. Il peut également les rejeter, pour régularisation par l'ordonnateur.

L'ordonnateur est informé des mandats et titres rejetés à réception d'un flux PES Retour dans l'hypothèse où les flux budgétaires du service sont dématérialisés. Dans les autres cas, les mandats et titres refusés, appuyés de leurs pièces justificatives, sont renvoyés par le comptable en même temps que le troisième exemplaire du bordereau destiné à l'ordonnateur.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.1.4. Réquisition de paiement

Lorsque le comptable a suspendu le paiement d'un mandat et notifié à l'ordonnateur sa décision motivée (information transmise par PES Retour dans l'hypothèse où les flux budgétaires sont dématérialisés), celui-ci peut compléter le dossier de mandatement ou adresser au comptable un ordre de réquisition auquel ce dernier se conforme sous réserve des cas prévus à l'article L.1617-3 du CGCT. Dans l'un et l'autre cas, le mandat litigieux qui avait été refusé est porté sur un nouveau bordereau de mandats.

Le comptable transmet l'ordre de réquisition au directeur départemental (ou régional) des finances publiques qui le notifie à la chambre régionale des comptes.

En matière de recettes, l'ordonnateur ne peut pas contraindre un comptable, le droit de réquisition est réservé exclusivement aux dépenses.

4.2. OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

4.2.1. Encaissements

L'émission des titres de recettes précède normalement leur recouvrement ; toutefois certaines catégories de recettes tels les emprunts, sont encaissées avant l'émission du titre correspondant.

4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes

Les encaissements sur produits budgétaires sont imputés dans la comptabilité du service au débit d'un compte de disponibilités par le crédit :

- soit des comptes de tiers débités lors de la prise en charge, s'il s'agit de titres de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à recouvrer, s'il s'agit de titres sur exercices précédents ou antérieurs.

Les opérations de recouvrement se rapportant à des titres émis au cours des exercices antérieurs sont suivies en détail à l'état des restes à recouvrer.

4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes

Les encaissements effectués avant prise en charge des titres sont constatés au débit d'un compte de disponibilités par le crédit :

- soit du compte 4711, s'il s'agit d'une recette encaissée par un régisseur ;
- soit de la subdivision concernée du compte 4713, lorsque la recette est justifiée et peut donc être portée sur un bordereau P503 ;
- soit du compte 4718 lorsque l'absence ou l'insuffisance de justification ne permettent pas d'inscrire le versement sur un bordereau P503.

À la réception des titres de recettes appuyés des relevés P503, le comptable les comptabilise dans les conditions visées au paragraphe 4.1.1. par crédit du compte budgétaire et débit de la subdivision appropriée du compte 471.

4.2.2. Paiements

Les opérations de paiement sont généralement exécutées après la prise en charge des mandats. Il arrive toutefois qu'exceptionnellement le paiement précède l'émission du mandat correspondant.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.2.2.1. Paiements après mandatement

Les règlements de dépenses sont imputés, dans la comptabilité du service, au crédit d'un compte de disponibilités, par le débit du compte de tiers crédité, lors de la prise en charge (ou du compte de virements réimputés).

Suspension du paiement pour insuffisance de trésorerie :

Lorsqu'à l'issue de la prise en charge d'un mandat, le comptable constate une insuffisance des fonds disponibles l'empêchant de procéder au paiement, il suspend le paiement. La prise en charge du mandat n'est pas remise en cause, mais le comptable ne peut procéder au paiement. Celui-ci interviendra lorsque la trésorerie de la collectivité sera suffisante, en fonction des priorités définies par l'ordonnateur.

L'instruction n°94-118-MO du 12 décembre 1994 relative au règlement des dépenses locales en cas d'insuffisance de trésorerie détaille la procédure. Les conséquences sur le délai de paiement sont précisées par l'article 13 du décret n°2013-269 du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique.

4.2.2.2. Paiements avant mandatement

Les paiements sans mandatement préalable sont imputés dans la comptabilité du service :

- soit au débit du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable », s'il s'agit d'une dépense réglée par le comptable ;
- soit du compte 5411 « Disponibilités chez les régisseurs d'avances » lorsque la dépense est initiée par un régisseur.

Le comptable doit veiller, préalablement au paiement, à effectuer les contrôles prévus aux articles 19 et 20 du décret GBCP. Il doit donc disposer de l'ensemble des pièces justificatives prévues par décret et s'assurer de la disponibilité des crédits aux chapitres sur lesquels la dépense doit être imputée. La justification du service fait est réputée établie.

Le comptable doit s'assurer qu'il dispose de la décision de l'ordonnateur fixant la liste des dépenses qu'il souhaite voire exécutées sans ordonnancement préalable et que cette décision respecte le champ des dépenses couvertes par cette procédure réglementairement. Il s'agit notamment du règlement des annuités d'emprunt, des abonnements à l'eau, l'électricité, etc.

La régularisation est effectuée au vu d'un mandat établi mensuellement par l'ordonnateur pour l'imputation aux comptes de dépenses concernés et, en tout état de cause, avant la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été payées.

4.2.2.3. Mandatement d'office

Lorsque le mandatement d'une dépense obligatoire inscrite au budget n'est pas effectué, le représentant de l'État peut mettre en demeure l'ordonnateur d'effectuer le mandatement. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet dans le délai d'un mois, il procède au mandatement d'office.

Le mandat (ou l'arrêté) est alors adressé directement au comptable par le représentant de l'État. Il appartient au comptable d'informer l'ordonnateur de la prise en charge manuelle de ce mandat dans HÉLIOS. En cas de refus, les comptabilités du comptable et de l'ordonnateur présenteront une différence qu'il conviendra d'expliquer dans le cadre du compte de gestion. Le total général des mandatements de l'exercice fait l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'État.

Le Conseil d'État a estimé qu'aucune règle de la comptabilité publique « n'impose au préfet d'indiquer dans un arrêté de mandatement d'office les bases de liquidation de la dépense et les pièces justificatives prévues par le décret du 13 janvier 1983 modifié » (arrêt n°169317 du 14 avril 1999, Ministère de l'équipement c/ département de la Vendée). Un arrêté de mandatement d'office s'impose au comptable public.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE**4.3. OPÉRATIONS PARTICULIÈRES****4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes****4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours**

Les réductions, ou les annulations, qui concernent un titre de l'exercice en cours sont inscrites dans la comptabilité budgétaire en réduction de l'article initialement mouvementé. Elles ont généralement pour objet de rectifier les erreurs matérielles. Le titre rectificatif ou d'annulation est transmis au comptable dans une série spéciale distincte de la série des bordereaux de titres émis.

Dans la comptabilité générale le compte par nature qui avait enregistré la recette initiale est débité par crédit au compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » (471411 « Excédents à réimputer – Personnes physiques » / 471412 « Excédent à réimputer – Personnes morales ») lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré ou, dans le cas contraire, par crédit des comptes de tiers débités lors des prises en charge.

La somme portée au crédit du compte 471411 ou 471412 pourra être portée au compte 466 « Excédents de versement » par la suite si le redevable ne possède aucune autre créance sur l'entité.

Le titre correctif doit toujours porter les références du titre initial et doit justifier la correction apportée.

4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs

Les réductions ou annulations concernant des titres émis au cours d'exercices antérieurs sont formalisées par un mandat de nature « Annulation/réduction sur exercice clos » porté par un bordereau de mandats ordinaires. Elles sont inscrites au crédit, soit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer », soit du compte 466 « Excédents de versement », lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré, soit du compte où le titre de recettes figure en restes à recouvrer, par le débit selon le cas :

- du compte 673 « Titres annulés » lorsque les titres se rapportent à une opération de la section d'exploitation ;
- des comptes de recettes qui avaient été crédités à l'origine, lorsque les titres se rapportent à une opération de la section d'investissement.

Le comptable annote le titre rectifié de la référence à l'opération de réduction ou d'annulation. La somme portée au crédit du compte 471411 ou 471412 pourra être portée au compte 466 « Excédents de versement » par la suite si le redevable ne possède aucune autre créance sur l'entité.

Le mandat doit toujours référencer le numéro du titre initial et doit justifier la correction apportée.

4.3.1.3. Admissions en non-valeur

Les admissions en non-valeur se traduisent par un débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » et un crédit de la subdivision intéressée du compte de tiers où figure la créance pour le montant hors taxes de celle-ci lorsque le service est assujéti à la TVA.

Dans ce cas, le compte 44571 « TVA collectée » est débité du montant de la TVA non recouvré par le crédit de la subdivision intéressée du compte de tiers où figure la créance.

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

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

4.3.2. Réductions et annulations de mandats

4.3.2.1. Mandats de l'exercice en cours

Les réductions ou annulations qui concernent un mandat de l'exercice en cours sont inscrites, dans la comptabilité budgétaire, à l'article initialement mouvementé, et dans la comptabilité générale, au crédit du compte par nature qui avait enregistré la dépense initiale. Elles ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles.

L'opération est constatée dès réception du mandat de réduction ou d'annulation émis par l'ordonnateur, avec débit :

- au compte de tiers crédité lors de la prise en charge, si le montant n'a pas encore été payé ;
- au compte 46721 « Débiteurs divers – Exercice courant », dans le cas contraire.

Le mandat correctif doit porter les références du mandat initial, doit justifier la correction apportée et présenter les bases de liquidation de la rectification.

4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice

Les réductions ou annulations qui concernent des mandats émis sur les exercices antérieurs sont formalisés par un titre de nature « Annulation/réduction sur exercice clos » porté par un bordereau de recettes ordinaire et imputé au crédit du compte budgétaire, débité à l'origine, si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement ou au crédit du compte 773 « Mandats annulés » s'il s'agit d'une dépense de fonctionnement.

En contrepartie le comptable débite soit le compte 46721 si le mandat a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat dans le cas contraire.

Le titre doit faire référence au numéro du mandat initial et doit justifier la correction apportée.

4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale

Le montant des mandats atteints par la déchéance quadriennale est inscrit au crédit du compte 773 « Mandats annulés ou atteints par la déchéance quadriennale », quelle que soit la section du budget à laquelle se rattachent les dettes concernées.

Dans la comptabilité budgétaire, cette opération est traitée comme au paragraphe précédent.

4.4. RECTIFICATION D'ÉCRITURES

Toute rectification d'écriture est inscrite sur un registre chronologique et numérotée.

Lorsque le comptable a commis une erreur dans l'inscription d'une opération, il doit, dès qu'il l'a décelée, procéder à la rectification nécessaire. Le comptable annule par soustraction les inscriptions erronées et les remplace par l'écriture exacte.

Dans tous les cas, le redressement est appuyé d'une mention explicative en marge du registre des rectifications d'écritures.

En univers dématérialisé, toute rectification d'écriture avant et après prise en charge est proscrite.

La procédure exacte consiste à rejeter le titre de recette ou le mandat de paiement et à demander l'émission d'une nouvelle pièce. En effet, toute rectification entraîne une discordance entre le flux PES transmis par l'ordonnateur, visible directement par les juridictions financières, et la comptabilité HÉLIOS.

En cas de rejet à tort par le comptable des flux transmis par l'ordonnateur, le comptable doit demander à l'ordonnateur l'envoi d'un nouveau flux.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES

5.1. DÉFINITION

Les valeurs inactives sont principalement constituées par des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet.

5.2. PRINCIPES DE COMPTABILITÉ

Les opérations concernant les valeurs inactives sont décrites dans des comptes spéciaux de la classe 8, distincts des comptes de la comptabilité générale, qui sont les suivants :

- 861 « Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille » ;
- 862 « Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants » ;
- 863 « Comptes de prise en charge ».

Les valeurs inactives sont comptabilisées pour un montant conventionnel, déterminé en fonction de leur nature et uniforme pour toutes les opérations, à savoir : la valeur faciale ou la valeur d'émission des timbres, tickets, carnets, brochures, permis et formules diverses.

Les comptes sont groupés de façon à faire apparaître :

- d'une part, le montant des prises en charge (compte 863) ;
- d'autre part, la position des valeurs détenues matériellement par le comptable (compte 861) ou par les régisseurs (compte 862).

Ces comptes sont subdivisés par nature de valeurs inactives.

Les comptes affectés à une catégorie déterminée de valeurs fonctionnent de façon autonome et ne sont pas appelés à jouer avec les comptes d'une autre catégorie de valeurs.

En entrée, figure le montant des valeurs prises en charge dans la comptabilité des valeurs inactives et, en sortie, le montant des valeurs qui ont cessé de figurer parmi ces prises en charge. Le solde de la subdivision correspond au montant des valeurs détenues à la fois par le comptable et ses correspondants, notamment par les régisseurs. Il doit être identique au montant des soldes des sous-comptes du compte 863 « Comptes de prise en charge ».

Les comptes de prise en charge ne peuvent jamais être débiteurs. Les comptes de position ne peuvent jamais être créditeurs. Le solde créditeur du compte de prise en charge d'une valeur déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille du comptable et chez ses correspondants.

La comptabilité des valeurs inactives est tenue dans une application informatique (CIRCL) et est saisie manuellement dans HÉLIOS, à l'issue de l'exercice, avant la demande du compte de gestion sur chiffres. Il est rappelé que les formules délivrées aux régisseurs doivent être suivies dans le cadre de la régie.

5.3. DOCUMENTS À ÉTABLIR EN FIN D'EXERCICE

Il est établi une balance générale.

En outre la situation des comptes de valeurs inactives figure sur un tableau spécial inclus dans le compte de gestion.

Le compte 863 est justifié en débit et en crédit.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les comptes 861 et 862 sont justifiés pour leur solde par la production d'un procès-verbal formant compte d'emploi ou par un état de développement des soldes donnant le détail des valeurs détenues tant par le comptable que par les correspondants.

6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES

Les documents de fin d'exercice (compte de gestion, états des restes...) sont établis après la clôture de l'exercice, c'est-à-dire au terme de la journée complémentaire (31 janvier N+1).

La journée complémentaire permet la comptabilisation dans la gestion qui s'achève, des dernières opérations de l'exercice, à savoir :

- les opérations de prise en charge des titres de recettes et des mandats de paiement intéressant la section d'exploitation et qui n'ont pu être émis avant le 31 décembre en raison notamment de la non réception à cette date des mémoires ou factures ;
- les opérations d'ordre budgétaires et non budgétaires qui n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation en cours d'exercice ;
- les opérations de rattachement des charges et des produits correspondant à des droits acquis et à des services faits avant le 31 décembre et pour lesquels la journée complémentaire n'a pas permis la liquidation de la dette ou de la créance.

6.1. COMPTABILISATION DES RECETTES ET DES DÉPENSES D'EXPLOITATION DE LA GESTION QUI S'ACHÈVE

Les titres de recettes et les mandats de paiement de la gestion qui s'achève et émis durant la journée complémentaire sont pris en charge dans la comptabilité de l'exercice qui se termine selon les mêmes modalités qu'en cours d'exercice.

En revanche, les opérations d'encaissement et de décaissement se rapportant à l'exécution de l'exercice qui s'achève (N) sont, dès le 1^{er} janvier, constatées dans les registres comptables de l'exercice suivant (N+1).

6.2. OPÉRATIONS D'ORDRE

6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires

Ces opérations exécutées à l'initiative de l'ordonnateur et qui ne se traduisent ni par des encaissements ni par des décaissements ont néanmoins une incidence sur le budget. Elles affectent un compte de dépense et un compte de recette et donnent lieu à l'émission d'un mandat et d'un titre (cf. Titre 3, chapitre 1).

Certaines des opérations d'ordre de fin d'exercice sont semi-budgétaires (ou mixtes). Elles se traduisent par une recette et un débit ou par une dépense et un crédit. Ainsi en est-il, notamment :

- pour la partie du résultat affectée au financement de la section d'investissement qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes enregistré aux comptes 1064 et 1068 et à un débit du compte 12 ou 110 ;
- pour les charges nettes sur cessions de valeurs immobilisées de placement qui donnent lieu à émission d'un mandat au compte 667 et à un crédit au compte 506.

La liste des principales opérations d'ordre budgétaires figure en annexe n°7.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

6.2.2. Opérations d'ordre non budgétaires

Ces opérations n'ont pas d'incidence sur la trésorerie et elles ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats. Elles sont constatées dans les seules écritures du comptable, mais elles peuvent dans certains cas être initiées par l'ordonnateur.

Elles correspondent à des mouvements entre les comptes de la section d'investissement, sans relation avec des tiers, et qui répondent généralement à la nécessité d'ajuster certains postes de bilan. Il s'agit notamment :

- du transfert des travaux terminés aux comptes d'immobilisations ;
- du virement pour solde des amortissements, en cas de cession de valeurs immobilisées ;
- du virement pour solde des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement ;
- du virement pour solde des subventions d'équipement transférées au compte de résultat ;
- de l'affectation du résultat d'exploitation, à l'exception de l'affectation au financement de la section d'investissement.

La liste des principales opérations d'ordre non budgétaires figure en annexe n°8.

6.3. RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE

Cette procédure est traitée au chapitre 4 du présent titre.

7. COMPTE DE GESTION (OU COMPTE FINANCIER)

Les documents de fin d'exercice diffèrent selon le régime juridique du service :

☞ Régies simples ou directes

L'assemblée délibérante vote un budget annexé à celui de la commune et l'ordonnateur présente un compte administratif également annexé au compte administratif principal et voté avec ce dernier.

Le comptable de ces régies établit un compte de gestion selon les modalités présentées ci-dessous.

☞ Régies dotées de la seule autonomie financière

Le budget de la régie est préparé par le directeur, soumis au conseil d'exploitation présenté par le maire au conseil municipal qui le vote, appuyé d'un rapport du maire faisant ressortir la situation économique et financière de la régie.

À la clôture de l'exercice, le comptable prépare le compte financier. Celui-ci est un compte unique, tenant lieu à la fois de compte administratif et de compte de gestion. Il comprend les éléments prévus ci-dessous pour le compte de gestion, ainsi que les annexes du compte administratif.

L'ordonnateur vise le compte financier. Il le soumet pour avis au conseil d'exploitation, accompagné d'un rapport donnant tous éléments d'information sur l'activité de la régie. Le compte financier est présenté par le maire au conseil municipal qui l'arrête (article R.2221-92 du CGCT).

Toutefois, en pratique, il est admis que le compte financier puisse être constitué du compte administratif auquel est joint le compte de gestion. Le vote de l'assemblée délibérante porte sur les deux documents ainsi réunis.

☞ Régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière

Elles disposent d'un budget propre, voté par le conseil d'administration.

À la clôture de l'exercice, le compte financier est établi par le comptable. Il s'agit d'un compte unique, tenant lieu à la fois de compte administratif et de compte de gestion. Il comprend les éléments prévus ci-dessous pour le compte de gestion, ainsi que les annexes du compte administratif.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Le compte financier présenté par l'ordonnateur au conseil d'administration en annexe à un rapport du directeur donnant tous éléments d'information sur l'activité du dernier exercice, et indiquant les mesures qu'il convient de prendre pour abaisser les prix de revient, accroître la productivité, donner plus de satisfaction aux usagers, et, d'une manière générale, maintenir l'exploitation de la régie au niveau des progrès techniques en modernisant les installations et l'organisation.

Le conseil d'administration délibère sur ce rapport et ses annexes et arrête le compte financier (articles R.2221-50 et 51 du CGCT).

Toutefois, en pratique, il est admis que le compte financier puisse être constitué du compte administratif auquel est joint le compte de gestion. Le vote de l'assemblée délibérante porte sur les deux documents ainsi réunis.

7.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

7.1.1. Présentation du compte de gestion

Le compte de gestion du comptable public est un document de synthèse qui rassemble tous les comptes mouvementés au cours de l'exercice accompagné des pièces justificatives correspondantes.

Le compte de gestion répond à deux objectifs :

- justifier l'exécution du budget ;
- et présenter l'évolution de la situation patrimoniale et financière du service.

Matériellement, un compte de gestion est constitué de deux parties : le compte de gestion sur chiffres et le compte de gestion sur pièces.

Le compte de gestion sur chiffres présente les résultats de l'exercice ; il retrace, également l'évolution du patrimoine du service entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre de cet exercice.

Le compte de gestion sur pièces rassemble l'ensemble des documents qui permettent de justifier les opérations du comptable public : opérations budgétaires, opérations d'ordre, opérations de trésorerie, etc.

Le compte de gestion sur chiffres est établi en trois exemplaires :

- une minute à conserver par le comptable ;
- une expédition pour l'ordonnateur ;
- une expédition pour le juge des comptes.

Il est formé de feuillets enliassés et numérotés.

Le compte de gestion est établi par le comptable en fonction à la clôture de l'exercice mais il est signé par tous les comptables qui se sont succédé depuis le début de la gestion ou par le comptable en fonction dans les conditions fixées par le décret n°79-124 du 5 février 1979 modifié par le décret n°93-283 du 1^{er} mars 1993 (instruction n°93-130-R-M du 29 novembre 1993).

En cas de changement de comptable en cours d'exercice, chaque comptable n'est responsable que de sa gestion personnelle. Si le comptable entrant formule des réserves sur la gestion de son prédécesseur, une balance des comptes doit être établie et produite à l'appui du compte de gestion de façon à permettre au juge des comptes d'apprécier la part prise par chaque comptable dans cette gestion (procédure de remise de service).

7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion

Le compte de gestion est, en application des dispositions de l'article L.1612-12 du code général des collectivités territoriales, produit à l'ordonnateur avant le 1^{er} juin qui suit la clôture de l'exercice, afin d'être présenté à l'assemblée délibérante qui arrête les comptes.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Le décret n°2003-187 du 5 mars 2003 relatif à la production des comptes de gestion des comptables des collectivités locales impose par ailleurs que « le compte soit produit à la chambre régionale des comptes au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel il se rapporte ».

Afin de respecter le calendrier fixé par les textes, le comptable doit préparer son compte de gestion tout au long de l'année :

- en classant régulièrement les mandats et les titres accompagnés des pièces justificatives qui figurent à l'appui des fiches budgétaires éditées à sa demande grâce aux applications informatiques dont il dispose ;
- en ajustant et en contrôlant en permanence sa comptabilité et ses états de développement de soldes.

7.1.3. Rôle du comptable supérieur

L'article 1 du même décret n° 2003-187 du 5 mars 2003 prévoit, qu'avant d'être transmis à l'ordonnateur, le compte de gestion soit soumis à une première vérification de la part du directeur départemental ou régional des finances publiques qui certifie l'exactitude du résultat. Cette vérification se matérialise par le visa du comptable supérieur dans l'application HÉLIOS, puis dans l'application CDG-D SPL.

Une note de service annuelle de la DGFIP précise les modalités techniques et réglementaires et techniques de chaque campagne de visa sur chiffres des comptes de gestion.

7.2. CONTEXTURE DU COMPTE DE GESTION

Le compte de gestion (CDG) comprend quatre parties :

- la première partie se rapporte à la situation patrimoniale (États I du CDG) ;
- la deuxième à la situation de l'exécution budgétaire (États II du CDG) ;
- la troisième à la comptabilité des deniers et valeurs (États III du CDG) ;
- et la quatrième à la page des signatures.

7.2.1 Situation patrimoniale (États I du CDG)

Elle se compose :

- d'un bilan synthétique (État I-1 du CDG) ;
- d'un bilan (État I-2 du CDG) ;
- d'un compte de résultat synthétique (État I-3 du CDG) ;
- d'un compte de résultat (État I-4 du CDG) ;
- d'une annexe détaillant les opérations pour compte de tiers.

7.2.1.1. Bilan (États I-1 et I-2 du CDG)

Le bilan récapitule dans différentes rubriques et différents postes, et sous forme de tableau, l'ensemble des éléments d'actif et de passif de la structure.

Le bilan synthétique est en milliers d'euros et le détaillé en euros. En outre ce dernier rappelle les éléments correspondants de l'exercice précédent ainsi qu'une colonne indiquant les variations entre les deux exercices.

Le modèle du bilan est annexé à la présente instruction.

7.2.1.2. Compte de résultat (États I-3 et I-4 du CDG)

Il récapitule l'ensemble des recettes et des dépenses d'exploitation de l'exercice de manière à faire apparaître le résultat comptable de l'exercice qui se décompose en :

- produits ou charges nets de l'exploitation (résultat d'exploitation) ;
- produits ou charges financiers nets (résultat financier) ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

– produits ou charges exceptionnels nets (résultat exceptionnel).

Les atténuations de charges, émises par des titres sont déduites du cumul des charges. De la même manière, les atténuations de produits émises par des mandats, sont déduites du cumul des produits.

Le compte de résultat est établi sous forme de liste. Le modèle du compte de résultat est annexé à la présente instruction.

7.2.1.3. Annexe des opérations pour compte de tiers (État I-5 du CDG)

Cet état détaille, par opération, le solde à balance d'entrée, le cumul des dépenses et des recettes de l'année et le solde à la balance de sortie.

7.2.2. Exécution budgétaire (États II du CDG)

Cette partie du compte de gestion se compose de deux états permettant d'appréhender l'exécution du budget par rapport à l'autorisation donnée par l'assemblée, lors du vote de ce budget. Ces deux états sont complétés par deux tableaux synthétiques indiquant respectivement :

- les résultats budgétaires de l'exercice ;
- les résultats d'exécution du budget et l'affectation des résultats.

7.2.2.1. États relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes

☞ Résultats budgétaires de l'exercice (États II-1 du CDG)

Cet état concerne le budget principal et chaque budget annexe non doté de la personnalité juridique.

Il fait apparaître pour chacune des deux sections :

- En recettes :

- les prévisions budgétaires totales (a)
- les titres de recettes émis (b) (dont les titres d'atténuation de charges en classe 6)
- les réductions de titres (c)
- les recettes nettes (b-c)

(b) les annulations de mandats d'atténuation de produits, bien que créditant des comptes de classe 7, ne sont pas inclus dans le calcul.

- En dépenses :

- les autorisations budgétaires totales (e)
- les mandats émis (f) (dont les mandats d'atténuation de produits en classe 7)
- les annulations de mandats (g)
- les dépenses nettes (f-g)

(f) les annulations de titres d'atténuation de charges, bien que débitant des comptes de classe 6, ne sont pas inclus dans le calcul. Il indique le résultat budgétaire de l'exercice.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE*☞ Résultat d'exécution du budget principal et des budgets annexes (États II-2 du CDG)*

Cet état indique, successivement, pour le budget principal et ses budgets annexes :

- le résultat à la clôture de l'exercice précédent ;
- la part du résultat de cet exercice précédent affectée à l'investissement ;
- le résultat de l'exercice courant ;
- le transfert ou l'intégration de résultats par opération d'ordre non budgétaire (restructuration intercommunale par exemple) ;
- le résultat à la clôture de l'exercice courant.

Une globalisation des différents résultats est effectuée.

7.2.2.2. État de consommation des crédits (États II-3 du CDG)

Cet état retrace les autorisations de dépenses et de recettes telles qu'elles résultent du budget ainsi que les réalisations correspondantes.

L'état de consommation des crédits comporte les informations prévues au paragraphe 2.1. du présent chapitre (à l'exception du pourcentage des crédits consommés) et se présente de la façon suivante :

- les autorisations de dépenses sont retracées avant les autorisations de recettes ;
- la section d'investissement est décrite avant la section d'exploitation.

Pour la section d'investissement, les autorisations et les réalisations sont classées dans l'ordre suivant :

☞ Crédits votés sans opération

- chapitres votés sans opération ;
- articles votés sans opération ;
- articles spécialisés votés sans opération.

☞ Crédits votés par opération

- chapitres votés par opération ;
- articles votés par opération ;
- articles spécialisés votés par opération.

*☞ Opérations pour le compte de tiers**☞ Ligne codifiée 020 et 021**☞ Ligne codifiée 001*

Les lignes codifiées 020 et 021 correspondent, respectivement, aux crédits pour dépenses imprévues et au virement de la section d'exploitation.

Ces lignes constituent des chapitres budgétaires ne donnant pas lieu à émission de mandat et de titre ; la partie de l'état de consommation des crédits relative à l'émission, à l'annulation et à la constatation des dépenses et recettes nettes, n'est donc pas servie.

La ligne codifiée 001 correspond au résultat d'investissement reporté (excédent ou déficit). Cette ligne ne constitue pas un chapitre budgétaire et ne donne pas lieu à émission de titre et de mandat (voir paragraphe 2.1 précité). La partie de l'état de consommation des crédits relative aux réalisations de dépenses et de recettes n'est donc, également, pas servie.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Pour la section d'exploitation, les autorisations et les réalisations sont classées dans l'ordre suivant :

- ☞ *Crédits votés par chapitre*
- ☞ *Crédits votés par article*
- ☞ *Crédits votés par article spécialisé*
- ☞ *Lignes codifiées 022 et 023*
- ☞ *Ligne codifiée 002*

Les autorisations et les réalisations de dépenses et de recettes sont classées à l'intérieur des trois premières rubriques visées ci-dessus dans l'ordre croissant des chapitres et articles budgétaires.

Toutefois, les chapitres « globalisés » sont classés avant les chapitres « simples ».

Les lignes codifiées 022 et 023 correspondent respectivement aux dépenses imprévues et au virement à la section d'investissement.

Ces lignes constituent des chapitres budgétaires ne donnant pas lieu à émission de mandat et de titre ; la partie de l'état de consommation des crédits relative à l'émission, à l'annulation et à la constatation des dépenses et recettes nettes (voir paragraphe 2.1. du présent chapitre), n'est donc pas servie.

La ligne codifiée 002 correspond au résultat d'exploitation reporté (excédent ou déficit). Cette ligne ne constitue pas un chapitre budgétaire et ne donne pas lieu à émission de titre et de mandat. La partie de l'état de consommation des crédits relative aux réalisations de dépenses et de recettes n'est donc, également, pas servie.

7.2.2.3. État des réalisations des opérations (États II-4 du CDG)

L'état de réalisations des opérations comporte les informations suivantes :

- le numéro de chapitre/article ;
- l'intitulé ;
- le montant des émissions des dépenses et des recettes ;
- le montant des annulations ;
- le montant des dépenses/recettes nettes.

Le classement retenu pour retracer l'exécution des dépenses et des recettes est le même que celui exposé ci-dessus pour retracer la consommation des crédits.

Toutefois, ne sont pas repris dans cet état, les chapitres 020 « Dépenses imprévues », 021 « Virement de la section d'exploitation », 022 « Dépenses imprévues », 023 « Virement à la section d'investissement », qui ne donnent pas lieu à émission de titre et de mandat. Il en est de même pour les lignes codifiées qui correspondent respectivement aux résultats d'investissement et d'exploitation reportés.

Les dépenses et les recettes sont classées au sein des rubriques dans l'ordre croissant des articles, chacune des rubriques faisant l'objet d'un sous-total. Un total général des rubriques est effectué.

L'état de réalisation des dépenses et des recettes est appuyé d'une récapitulation par chapitre, toutes rubriques confondues.

7.2.2.4. Comptabilité des deniers et valeurs (États III du CDG)

Cette partie est composée des éléments suivants :

- une balance réglementaire des comptes du grand livre (États III-1 du CDG)

Elle développe dans l'ordre croissant des comptes ouverts au plan de comptes par nature, la balance d'entrée, les opérations non budgétaires et budgétaires de l'exercice, et la balance de sortie.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

– une balance des valeurs inactives (États III-2 du CDG)

Cette partie du compte de gestion retrace, sous forme de balance, la situation des comptes de position (comptes 861 et 862) et des comptes de prise en charge (compte 863).

7.3. JUSTIFICATIONS À JOINDRE AU COMPTE DE GESTION

La confection du compte de gestion s'effectue selon les principes fixés par l'instruction n°13-0001 du 13 septembre 2012 relative aux comptes de gestion et financiers des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé.

Le comptable établit, dans l'application CDG-D SPL, pour chaque compte de gestion sur pièces à destination du juge des comptes ou du PNAA, un formulaire P606 « Relevé des pièces générales ».

Ce document dresse l'inventaire détaillé des principales pièces budgétaires, administratives et patrimoniales produites dans le compte de gestion sur pièces et précise les supports utilisés pour chaque pièce (format papier ou dématérialisé).

Une note de service relative à la campagne CDG-D SPL et aux modalités de confection et de transmission des comptes de gestion ou financiers sur pièces établie annuellement par la DGFIP liste les pièces générales à déposer dans ATLAS via CDG-D SPL.

7.3.1. Dispositions particulières à certaines pièces générales

7.3.1.1. États des restes à recouvrer et à payer

Les états des restes sont établis, nominativement, à raison, selon le cas, d'une ligne par titre, débiteur, mandat ou créancier.

– *Les états des restes à recouvrer :*

Ils détaillent par compte de tiers :

- l'exercice de la pièce ;
- le numéro de pièce et sa date de prise en charge ;
- le numéro d'ordre ;
- le nom du débiteur ;
- l'objet du titre-le montant du principal ;
- le montant des frais de poursuite éventuels ;
- le montant du reste à recouvrer ;
- les trois dernières diligences exercées.

Si un état des restes à recouvrer présente, malgré les recherches, une différence en *plus* par rapport au solde en écriture, la différence est mentionnée sur cet état. Son montant est porté, dans tous les cas, au débit du compte de restes à recouvrer par crédit du compte 466 « Excédents de versement » puis, au terme de la prescription acquisitive, au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion ».

Les différences en *moins* sur les états des restes à payer sont traitées de la même manière.

– *Les états des restes à payer :*

Ils détaillent par compte de tiers :

- l'exercice de la pièce ;
- le numéro de bordereau ;
- le numéro de pièce et sa date de prise en charge ;
- le numéro de ligne ;

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

- le nom du créancier ;
- l'objet de la pièce de dépense ;
- le solde au 31/12/N ;
- le solde actualisé au 31/12/N ;
- une colonne « observations ».

Ces deux états indiquent le sous total par exercice et par compte de tiers, le total de chacun des comptes de tiers et le total général de l'ensemble des restes.

Les états des restes à recouvrer et à payer sur exercices antérieurs sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice.

7.3.1.2. États de développement des soldes

Les comptes de la classe 4 suivis à l'émargement et non justifiés par des états de restes et les soldes de la classe 5, à l'exception du compte 515 « Compte au Trésor » et des comptes de liaison avec les budgets annexes, sont justifiés par des états de développement des soldes arrêtés à la clôture de l'exercice dont un exemplaire est adressé à l'ordonnateur, pour son information.

Il n'y a pas lieu de produire des états « NÉANT ».

7.3.1.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations

L'état de l'actif est établi tous les cinq ans (à l'appui du compte concernant les exercices dont le millésime se termine par 0 ou 5). Il est établi à partir du fichier des immobilisations, qui est tenu à la disposition du juge des comptes. Pour les autres exercices budgétaires, un état des flux d'immobilisations est produit au compte de gestion du comptable public. Il recense l'ensemble des flux annuels de l'exercice, qu'il s'agisse des entrées, des sorties ou des modifications patrimoniales diverses.

Toutes les immobilisations, quelle que soit leur nature, sont inscrites à l'état de l'actif par catégorie (incorporelles, corporelles et financières) dans l'ordre du plan de comptes par nature, puis dans l'ordre croissant des numéros d'inventaire attribués par l'ordonnateur.

Chaque immobilisation ainsi répertoriée donne lieu aux informations suivantes :

- année d'acquisition et de mise en service ;
- valeur d'origine ou historique ;
- durée d'amortissement ;
- montant cumulé des amortissements ;
- valeur nette comptable ;
- montant cumulé des dépréciations éventuelles ;
- renseignements relatifs à ladite immobilisation.

Il doit y avoir correspondance entre le montant des immobilisations figurant au bilan et le montant total des subdivisions correspondantes de l'état de l'actif.

L'état de l'actif est visé par l'ordonnateur.

7.3.2. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice

Chaque fiche budgétaire de recettes et de dépenses sert de fiche récapitulative des titres de recettes et des mandats de paiement correspondants.

Les pièces justificatives des opérations intéressant plusieurs comptes sont produites à l'appui de la fiche récapitulative du compte principal. Les fiches récapitulatives des autres comptes comportent une mention de référence au compte à l'appui duquel les justifications sont produites.

TITRE 3 : LE CADRE BUDGÉTAIRE

Les opérations budgétaires de l'exercice sont justifiées par les pièces particulières suivantes :

☞ *en recettes :*

- par le titre de recettes dématérialisé ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des titres émis.

Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont consultables à partir d'un lien hypertexte disponible sur la fiche budgétaire correspondante.

☞ *en dépenses :*

- par la production des mandats dématérialisés émis au cours de l'exercice et pris en charge à la date d'établissement de la fiche budgétaire ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des mandats émis.

Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont consultables à partir d'un lien hypertexte disponible sur la fiche budgétaire correspondante.

7.4. DISPOSITIONS À PRENDRE LORS DE LA REPRISE DES ÉCRITURES

Lorsque le compte de gestion est visé par la direction locale, le comptable peut reprendre ses balances d'entrée par une transaction dans HÉLIOS « clôturer l'exercice et reprendre les balances d'entrée ». Les soldes des comptes des classes 1 à 5 figurant sur la balance générale sont repris dans les écritures de la nouvelle gestion.

Le résultat de l'exercice qui vient de s'achever, calculé extra-comptablement, est repris en balance d'entrée au compte 12.