

TITRE 3

LE CADRE BUDGÉTAIRE

CHAPITRE 1

LE BUDGET

1. LE RÉGIME BUDGÉTAIRE

1.1. GÉNÉRALITÉS

Le budget est l'acte par lequel l'assemblée¹ 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 31 mars de l'exercice auquel il s'applique (ou jusqu'au 15 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'ordonnateur².

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.

¹ 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^o du CGCT).

² 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).

En outre, jusqu'à l'adoption du budget ou jusqu'au 31 mars, 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.

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.

A 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 et les crédits de paiement

Les SPIC des communes de plus de 3 500 habitants et des EPCI qui ont au moins une commune de plus de 3 500 habitants peuvent recourir aux autorisations de programme et crédits de paiement pour leurs dépenses d'investissement (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) sont définies comme la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées pour le financement des investissements. 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 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.

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 31 mars 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 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 ouvertes antérieurement ainsi que des crédits de paiement y afférents.

Le compte administratif (ou le compte financier) est accompagné d'une situation, arrêtée au 31 décembre de l'exercice, des autorisations de programme ouvertes ainsi que des crédits de paiement. (cf. § 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. §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. § 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.

Par exception à ce principe, les subventions d'équipement reçues par le service et affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipement particulière doivent conserver leur destination.

De même, 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 I : 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.

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. Ainsi, les propositions ou modifications relatives aux autorisations de programmes et crédits de paiement sont-elles présentées lors du débat d'orientation (article R. 2311-9 alinéa 6).

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 par l'arrêté du 27 août 2002 (cf. annexe 8).

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 31 mars ou le 1er 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 31 mars. En effet, lorsque les informations nécessaires à l'élaboration du budget, ne sont pas communiquées à l'assemblée avant le 15 mars, 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.

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. § 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.

1.2.4. Les règles d'équilibre des SPIC

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, le dernier alinéa de l'article L.2224-2 précise que le principe d'équilibre n'est pas applicable aux services de distribution d'eau potable et d'assainissement dans les communes de moins de 3 000 habitants ou de groupement de communes dont la population ne dépasse pas 3 000 habitants. (cf. Titre 1, § 4)

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 le dernier alinéa 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).

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 ;
- 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. A 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.

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'appui¹.

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.

L'annexe n° 8 présente la liste des chapitres.

2.1.1. La définition du chapitre

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. 2.4.2. « Les chapitres codifiés 02. ») à l'exception :

- des comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 634², 635, 637 et 713 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 609, 619, 629, 6419, 6459, 699³, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) qui forment ensemble un chapitre globalisé de *recettes* intitulé « Atténuation de charges » et codifié 013 ;
- des comptes 709, 739⁴ et 762 (en dépenses) qui forment ensemble un chapitre globalisé de *dépenses* intitulé « Atténuation de produits » et codifié 014 ;

¹ Cf. circulaire NOR/INT/B/89/00017/C du 11 janvier 1989.

² Compte existant uniquement en M41

³ Compte n'existant pas en M49

⁴ Compte existant uniquement en M43

Pour la section d'*investissement*, le chapitre correspond :

- au compte par nature à deux chiffres des classes 1 et 2 à l'exception des comptes 11 et 12,
- aux opérations d'équipement en dépenses (Cf. § 2.2 « Les chapitres opérations d'équipement »),
- au compte 481,
- au compte 458 complété du numéro de mandat, (Cf. § 2.4.1 « Les opérations pour le compte de tiers »),
- aux chapitres codifiés 020 et 021 (Cf. 2.4.2. « Les chapitres codifiés 02. »),
- au chapitre globalisé de dépenses et de recettes relatifs aux stocks et codifié 010 (comptes 31, 33, 34 et 35).

2.1.2. La définition de l'article

A l'intérieur du chapitre, l'article correspond au compte le plus détaillé ouvert de la nomenclature.

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 terme 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.

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.

A l'intérieur de l'opération, l'article correspond au détail le plus fin des comptes 20, 21 et 23 ouvert à la nomenclature par nature.

Par conséquent, le chapitre 20 « Immobilisations incorporelles », le chapitre 21 « Immobilisations corporelles », 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.

A 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, seul 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 ».

A la différence des chapitres « opération », les chapitres « globalisés » s'imposent au service.

2.3.1. Pour la section d'exploitation

La section d'exploitation comporte quatre chapitres globalisés :

- le chapitre de dépenses, intitulé « Charges à caractère général » codifié 011, qui regroupe les comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 634¹, 635, 637 et 713 ;
- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » codifié 012, qui regroupe les comptes 621, 631, 633 et 64 ;
- le chapitre de *recettes*, intitulé « Atténuation de charges » codifié 013, qui regroupe les comptes 609, 619, 629, 6419, 6459, 699², 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) ;
- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Atténuation de produits » codifié 014, qui regroupe les comptes 709, 739³ et 762 (en dépenses).

¹ Compte existant uniquement en M41

² Compte n'existant pas en M49

³ Compte existant uniquement en M43

2.3.2. Pour la section d'investissement

La section d'investissement comporte un seul chapitre globalisé de dépenses et de recettes relatifs aux stocks et codifié 010 (comptes 31, 33, 34 et 35).

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.

3. LA NOTION D'AUTOFINANCEMENT

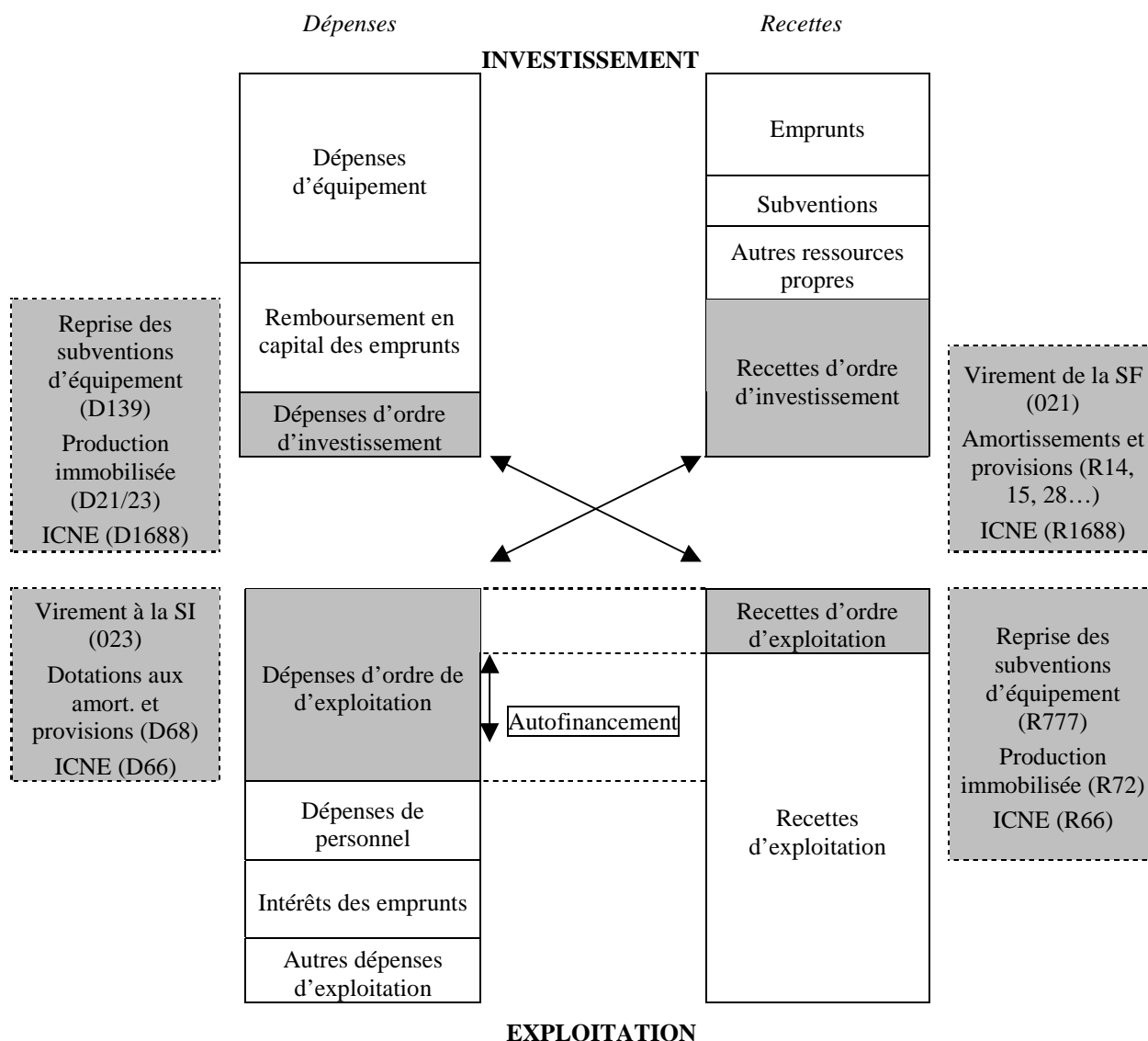
Certaines opérations budgétaires se traduisent par une dépense dans l'une des deux sections, compensée par une recette de même montant dans l'autre section, sans se traduire par un encaissement ou un décaissement.

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).



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.

L'annexe n°9 liste les principales opérations d'ordre de section à section.

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 13.

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 trois parties :

4.1.1. La première partie du budget : présentation générale

Cette partie, destinée à l'information, se compose :

- *d'une vue d'ensemble du budget*
- *d'un tableau relatif à l'équilibre financier du budget.*

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 et la page de droite, à la section d'investissement.

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 mixtes* 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 fournitures consommées, rattachement des produits et des charges autres que les ICNE.). La liste en est donnée en annexe n 9.

- ☞ *Les opérations d'ordre* 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 de section à section. La liste en est donnée en annexe n°9.

Le détail des opérations d'ordre figure en annexe du budget dans les états prévus à cet effet.

4.1.2. La deuxième partie du budget : le vote du budget

Cette partie du budget comporte les éléments soumis au vote de l'assemblée. Elle présente les *modalités de vote* arrêtées par l'assemblée et, par section, *une vue d'ensemble* récapitulant les chapitres votés, puis un *détail par article* des dépenses et des recettes.

La partie destinée au vote de l'assemblée se compose d'une section d'exploitation et d'une section d'investissement. Chaque tableau présente en colonnes le rappel du budget précédent pour mémoire, les restes à réaliser de l'exercice précédent, les propositions de l'ordonnateur et le vote de l'assemblée.

- ☞ *Les modalités de vote :*

Ce cadre indique si le budget est voté par chapitre, par article, et si des articles ont été spécialisés. Il précise par ailleurs s'il est fait référence pour le budget précédent aux données du budget primitif ou du budget cumulé.

Le budget primitif de l'exercice précédent permet une comparaison des masses de dépenses impactant les tarifs. Le budget cumulé de l'exercice précédent permet une comparaison par rapport à l'ensemble des crédits dont l'ouverture était nécessaire au cours de l'exercice précédent.

4.1.2.1. 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.
- ☞ A 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...), ainsi que, le cas échéant, l'impôt sur les sociétés.
- ☞ Enfin, la section d'exploitation peut comprendre un crédit pour dépenses imprévues.

4.1.2.2. 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 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, 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.
- ☞ 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 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).

4.1.3. La troisième partie du budget : les annexes

Cette partie du budget vise à compléter l'information des élus et des tiers. Les annexes suivantes devront être présentées selon les modèles ci-après.

- ☞ *le tableau présentant la reprise et l'affectation des résultats* : ce tableau rappelle les modalités de calculs de la reprise des résultats de l'exercice précédant et leur affectation (après le vote du compte administratif (ou du compte financier) ou en cas de reprise anticipée).
- ☞ *le détail des opérations financières* : les opérations financières sont présentées sur une double page, en dépenses et en recettes.

En dépenses, elles comprennent des opérations réelles, telles que les remboursements d'emprunts et les acquisitions de participations ; et des opérations d'ordre de section à section représentant des reprises sur autofinancement.

En recettes, elles sont constituées de ressources propres d'origine externe (opérations réelles telles que le FCTVA...), et d'origine interne correspondant à l'autofinancement de l'exercice (recettes d'ordre de section à section).

Un cadre spécifique permet de faire apparaître le solde des recettes financières disponibles pour financer les dépenses qui ne peuvent être financées par l'emprunt.

- ☞ *le détail des opérations d'ordre* : le premier tableau détaille les opérations d'ordre de section à section et le second les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement (opérations patrimoniales).

Les opérations d'ordre de section à section sont toujours équilibrées en dépenses et en recettes de section à section. (cf. Section 3 La notion d'autofinancement.)

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement correspondent à des opérations patrimoniales particulières telles que : mise en concession, mises en affectation donnée ou reçue, mise à disposition reçue par le SPIC, ainsi que les immobilisations reçues au titre d'un don ou d'un legs. Les dépenses sont toujours égales aux recettes.

- ☞ *la situation des autorisations de programme en cours* mentionne, pour chacune d'entre elles, le montant initial, éventuellement le montant révisé, le montant des réalisations antérieures cumulées au 1^{er} janvier de l'exercice, le montant des crédits de paiements ouverts au titre de l'exercice, et le montant des restes à financer pour les prochains exercices.
- ☞ *la présentation agrégée du budget principal du SPIC et des budgets annexes* (article L 2313-1, 3°), est un état permettant de mieux apprécier le volume global de l'activité du service lorsqu'il est doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière.
- ☞ *l'état de ventilation entre les activités eau et assainissement, en cas de budget unique M49* (pour les communes et groupements de communes de moins de 3000 habitants ayant opté pour un budget unique, article L.2224-6) cf. Titre I « Présentation générale ».
- ☞ *la dernière page du budget* comporte les signatures des membres de l'assemblée avec indication du détail des votes et de la date de transmission au représentant de l'État.

En outre, le cas échéant, il conviendra de prévoir des pages supplémentaires portant sur :

- l'état des emprunts et des dettes à long et moyen terme ;
- l'état des prêts, avances et créances à long et moyen terme ;
- l'état de répartition par bénéficiaire des crédits de subventions ;
- l'état des engagements donnés ou reçus ;
- l'état du personnel ;
- l'état des comptes et annexes produits par les délégataires de service public (article L. 2313-1, 7°) ;
- l'état des biens meubles et immeubles ;
- l'état des acquisitions et cessions immobilières (article R. 2313-1, 8°) ;
- l'état des emprunts garantis par le service ;
- les méthodes retenues pour les amortissements ;
- l'état de crédit-bail mobiliers et immobiliers (date du contrat périodicité des échéances, montant de la redevance, montant de la valeur résiduelle, taux d'intérêts théorique, durée, nature du bien ayant fait l'objet du contrat, désignation du crédit bailleur).
- l'état des charges à répartir sur plusieurs exercices inscrites au compte 481 (montant, par exercice d'origine, des dépenses d'exploitation transférées au débit du compte 481, montant de l'amortissement à inscrire au budget primitif – compte 6812).

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 articles modifiés.

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 »).

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) ¹ ; elle doit intervenir dès que la créance peut être constatée et liquidée.

Cependant, en application des dispositions de l'article L.1611-5 du C.G.C.T.², 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. §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. § 3.2 du présent chapitre intitulé « Émission d'office par le représentant de l'État »).

¹ diffusée aux comptables par l'instruction n° 98-138 MO du 26 novembre 1998.

² Seuil actuellement fixé à 5 Euros (art. D.1611-1 du CGCT).

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 C.G.C.T., l'action en recouvrement des comptables publics locaux se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recette.

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 §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 assujettie à la T.V.A., la facturation au redevable doit distinguer le montant de la créance proprement dite et le montant de la T.V.A..

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 :

- 1er volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de perception qui permet de suivre le recouvrement de la créance ;
- 2ème volet - Titre de recettes exécutoire annexé au compte de gestion avec les pièces justifiant les droits 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).
- 3ème volet - Titre de recettes exécutoire formant avis des sommes à payer destiné au débiteur ;
- 4ème volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de liquidation conservé par l'ordonnateur.

Il est précisé que sous la rubrique imputation doivent être portées les informations relatives à l'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.

2.3.3. Cas particulier du recouvrement de la redevance d'assainissement par un service d'eau (M49)

En application de l'article R.2333-128, 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.

A 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 notamment ¹ :

- 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.

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.

¹ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la T.V.A..

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 n°12.

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.

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 fixée pour la transmission de l'état P503 ne peut être supérieure à un 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 au principe général de l'article 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 qui confie au seul comptable public le recouvrement des recettes que les 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 regie 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 interministérielle n°98-037-A-B-M du 20 février 1998 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.

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 § 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 »).

6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS

Les comptables publics sont seuls chargés « de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou un autre titre dont ils assurent la conservation, ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir » (art. 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique).

6.1. PRISE EN CHARGE DES TITRES DE RECETTES

6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement

A la réception des titres et des bordereaux correspondants, le comptable effectue les contrôles auxquels il est tenu sous peine d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire (art. 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962). Les titres de recettes que 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

A 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.

A 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'assemblée délibérante qui statue :

- 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'assemblée délibérante

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'assemblée délibérante prononçant l'admission en non-valeur.

6.3.2. Lors du jugement des comptes

Les dispositions prises lors de l'admission en non-valeur par l'assemblée délibérante 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'assemblée délibérante. Inversement il peut, malgré la décision de l'assemblée délibérante refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger le comptable et le déclarer quitte. A cet effet, il appartient au comptable qui maintient une demande d'admission en non-valeur après une décision de rejet de l'assemblée délibérante 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 « Déficit et débet des comptables et régisseurs » ;
- ☞ *le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur* :
 - si le comptable est mis en débet, il crédite les comptes où figurent les restes à recouvrer par le débit du compte 429 « Déficit et débet des comptables et régisseurs » ;
 - si le comptable n'est pas mis en débet, il reprend les poursuites ; si celles-ci n'aboutissent pas, il propose à nouveau à l'assemblée de prononcer la non-valeur de la créance concernée ;
- ☞ *le juge des comptes décide de donner quitus au comptable malgré la décision de l'assemblée délibérante 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.

L'admission en non-valeur prononcée par l'assemblée délibérante 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.

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. 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique).

L'engagement juridique d'une dépense peut résulter :

- de l'application de dispositions législatives ou réglementaires ;
- d'actes individuels 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 faite, soit sur demande du créancier, soit d'office, au vu des documents détenus par l'ordonnateur, et a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.

Toutefois, certaines catégories de dépenses à caractère répétitif, limitativement énumérées par les textes en vigueur dans le secteur public local, peuvent faire l'objet, à la demande de l'ordonnateur, d'un paiement sans mandatement préalable.

Il s'agit des quittances d'électricité, de téléphone, d'eau, des redevances de machines à affranchir le courrier, et enfin des remboursements d'emprunt.

La procédure de paiement sans mandatement préalable est mise en œuvre à l'initiative du comptable qui exerce auparavant les contrôles qui lui incombent et notamment celui de l'existence des fonds disponibles.

Par ailleurs, le règlement de dépenses peut intervenir avant le mandatement lorsqu'une régie d'avance a été constituée.

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 a été fixée par le décret n° 83-16 du 13 janvier 1983 modifié (article D.1617-19 du CGCT).

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. § 3.2 du présent chapitre intitulé « Mandatement d'office »).

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. Les créanciers peuvent être relevés de leur prescription par délibération motivée de l'assemblée délibérante.

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.

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 contraire, le mandat doit être accompagné d'un avis de crédit avec ordre de virement au compte bancaire ou postal du créancier (cf. § 7.2. « Modalités de règlements par virement ».)

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 du créancier ;
- objet de la dépense ;
- mode de règlement avec toutes indications permettant de réaliser ce règlement ;
- imputations 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 T.V.A., il y a lieu de distinguer le montant hors taxe de la dépense budgétaire et le montant de la T.V.A. « déductible » ;
- somme nette à payer au créancier désigné sur le mandat ;
- la date.

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.

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.

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 T.V.A., la somme nette à payer est supérieure à la dépense budgétaire puisqu'elle inclut la T.V.A., alors que la dépense budgétaire est liquidée hors taxe déductible.¹

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 de l'article 36 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, 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 36 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 qui lui ont été régulièrement notifiées.

La transmission de cette information est en effet de nature à permettre l'accélération des procédures de règlement des mandats dans la mesure où elle autorise l'édition automatique d'ordres de virement - avis de crédit comportant l'indication du net à payer après exécution de la retenue pratiquée à l'initiative et sous la responsabilité du comptable.

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.

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 ;
- le cas échéant, le décompte de la liquidation, à moins que celui-ci ne soit porté sur un document annexe joint au mandatement ;
- dans le cas d'activités assujetties à la T.V.A., le montant doit distinguer le montant de l'achat ou de la prestation hors taxe qui correspond à la dépense budgétaire, celui de la T.V.A. déductible et le total à régler au créancier.

¹ La T.V.A. déductible est généralement égale à la T.V.A. facturée par le fournisseur sauf si le droit à déduction relève d'un prorata.

2.3.5. Pièces justificatives de la dépense

Toutes les pièces justificatives produites à l'appui du paiement doivent être mentionnées sur le mandat¹ ; 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.

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 mandat, 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.

En outre, les dépenses de personnel peuvent faire l'objet de mandatements collectifs, quel que soit le nombre de créanciers, d'articles d'imputation et de modes de règlement.

Les mandats collectifs de dépenses de personnel sont appuyés soit de l'état liquidatif des traitements, salaires, indemnités et autres éléments accessoires, soit d'une copie des bulletins de 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 (C.N.R.A.C.L. par exemple).

Les mandatements de dépenses de personnel doivent toujours être récapitulés sur des bordereaux spécifiques insérés dans la série normale des bordereaux.

¹La production de mémoires ou de factures pour le paiement de travaux, fournitures ou services n'est pas exigible pour les dépenses n'excédant pas 230 Euros T.T.C. sauf si le service est assujetti à la T.V.A. (arrêté du 27 février 1989 publié et commenté dans l'instruction n° 89-68 MO du 19 juillet 1989).

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) ».

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 trois exemplaires ¹ :

- l'un destiné au comptable ;
- le deuxième pour être joint au compte de gestion ;
- le troisième pour être renvoyé par le comptable à l'ordonnateur pour ses archives.

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 ;

¹ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la T.V.A..

- 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 T.V.A. (ci-dessus voir § 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.

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.

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.

3.3. DISPOSITIONS RELATIVES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexe n° 12.

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.

Il s'agit notamment de dépenses répétitives pour le règlement desquelles l'ordonnateur a autorisé la procédure de prélèvement ou des dépenses payées par le régisseur d'avance (cf. §1).

4.1. DÉPENSES PAYÉES SANS MANDATEMENT PRÉALABLE

Les dépenses payées sans mandatement préalable (factures d'eau, de téléphone et d'électricité, annuités de prêts, allocations d'aide sociale...) doivent avoir été autorisées expressément par l'ordonnateur.

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 (notamment contrôle de la disponibilité des crédits budgétaires, de la transmission préalable de l'autorisation de prélèvements, de l'existence des fonds disponibles...).

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 interministérielle n° 98-037-A-B-M du 20 février 1998 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.

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 §.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

Le comptable doit soumettre les décisions de l'ordonnateur aux contrôles qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire en application de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 qui dispose que « le comptable est personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer dans les conditions prévues par le règlement général sur la Comptabilité publique ».

Avant de procéder au paiement des mandats, le comptable exerce les divers contrôles prévus par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique.

Au cours de l'examen qu'il effectue, le comptable n'a pas à apprécier le mérite des faits auxquels se rapportent les pièces produites à l'appui de chaque mandat. Il suffit, pour garantir sa responsabilité, que ces pièces soient établies dans les formes prescrites par le décret n° 83-16 du 13 janvier 1983 modifié, visées par l'ordonnateur, et accompagnées, le cas échéant, de décisions ou de délibérations exécutoires.

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.

Il est fait retour à l'ordonnateur d'un exemplaire du bordereau de mandats.

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, il notifie sa décision motivée à l'ordonnateur conformément à l'article L.1617-2 du C.G.C.T. Sauf dans le cas où la suspension de paiement est motivée par l'insuffisance de fonds disponibles, le comptable déduit du bordereau d'émission le montant du mandat dont le paiement est suspendu ; il renvoie à l'ordonnateur un exemplaire du bordereau rectifié accompagné du mandat non pris en charge et de la décision motivée visée ci-dessus.

6.2.2.2. Réquisition de l'ordonnateur

En présence d'une suspension de paiement, l'ordonnateur peut, soit compléter le dossier de mandatement, soit retirer le mandat définitivement, soit adresser au comptable un ordre de réquisition auquel ce dernier se 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 C.G.C.T.).

Le mandat complété ou celui 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 trésorier-payeur général qui l'adresse à la chambre régionale des comptes.

6.2.3. Insuffisance de trésorerie

Les mandats qui font l'objet d'une « suspension de mise en paiement » en raison d'une insuffisance de fonds sont pris en charge dans les conditions habituelles (cf. 6.2.1. du présent chapitre). Le comptable en notifie sans délai la liste à l'ordonnateur seul habilité pour fixer l'ordre dans lequel il convient de procéder au paiement au fur et à mesure de la rentrée des disponibilités selon les modalités prévues par la circulaire interministérielle n° CD-3898 du 25 novembre 1994¹.

Le comptable ne doit pas déférer à l'ordre de réquisition que lui adresse l'ordonnateur lorsque la suspension de paiement résulte de l'insuffisance des fonds disponibles.

¹ Instruction de la Comptabilité Publique n° 94-118-MO du 12 décembre 1994.

7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES

7.1. PRINCIPES

Les modes et procédures de règlement des dépenses des organismes publics sont fixés par le décret modifié n° 65-97 du 4 février 1965.

Le règlement par virement de compte est obligatoire pour toutes les dépenses dont le montant net total dépasse 750 € et quel qu'en soit le montant si le créancier l'a demandé par écrit. Par dérogation au principe ci-dessus, sont dispensées du règlement obligatoire par virement certaines dépenses dont 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 ou les sommes retenues en vertu d'opposition ou les secours et les allocations d'aide sociale.

Par application de l'article 10 du décret précité, les moyens de règlement sont établis par l'ordonnateur dans les conditions fixées par le ministre chargé du budget.

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.

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

A la clôture de l'exercice, les produits à recevoir ou les charges à payer, déterminées pour ces dernières à partir de la comptabilité d'engagement, sont enregistrés en classe 7 ou 6, par le débit ou le crédit du compte de rattachement concerné.

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 :

☞ *A l'exception des Intérêts Courus Non Échus (I.C.N.E.), les comptes de classe 6 sont crédités, par le débit des comptes de charges à rattacher, et les comptes de classe 7 débités, par le crédit des comptes de produits à recevoir.*

Au plan budgétaire, les crédits nécessaires à l'enregistrement des charges ayant déjà été consommés lors du rattachement, l'opération de 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.

☞ *S'agissant des Intérêts Courus Non Échus, l'écriture de contre-passation est une écriture d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif en dépenses au compte 1688, et en recettes, au compte 6611 (cf. § 3.2.).*

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.

A 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.

☞ *Règlement 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.

A réception des factures ou mémoires, les mandats de paiement se rapportant aux charges rattachées à l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives faisant apparaître la date du service fait, sont émis et pris en charge dans les conditions habituelles.

Les charges sur exercice précédent n'ayant pas donné lieu à mise en paiement à la clôture de l'exercice font l'objet d'un nouveau rattachement : le compte de classe 6 crédité en début d'exercice lors de la 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 d'ordre budgétaire).

1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer

Les fruits civils s'acquérant jour par jour (article 586 du code civil), les opérations de rattachement des charges doivent faire ressortir les Intérêts Courus Non Échus (I.C.N.E.) qui sont rattachés aux dettes dont ils proviennent.

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus donne lieu à émission d'un mandat récapitulatif (cf.3.1) imputé à l'article budgétaire et à la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts ». Parallèlement, un titre récapitulatif appuyé d'un état éventuellement établi par l'organisme prêteur et faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus, est émis sur l'article budgétaire concerné et sur le compte 1688 « Intérêts courus ».

Après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable des opérations, le comptable enregistre le mandat et le titre dans sa comptabilité budgétaire et débite dans la comptabilité générale le compte 661 par le crédit du compte 1688.

Le rattachement des I.C.N.E. à l'exercice est un élément de la sincérité du budget. Il est inscrit au budget primitif de l'exercice, complété le cas échéant par décision modificative en cours d'exercice.

☞ *Règlement des dépenses au cours de l'exercice N + 1*

La procédure utilisée diffère de celle qui a été exposée ci-dessus pour les autres charges.

En effet, un mandat et un titre de recettes sont émis sur les articles budgétaires de recettes et de dépenses mouvementés à la clôture de l'exercice précédent.

Au vu du mandat imputé au compte 1688 et du titre de recettes sur le compte 661, appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, le comptable débite le compte 1688 par le crédit du compte 661. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif.

A l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 661.

Les intérêts rattachés à un exercice, mais non échus au cours de l'exercice suivant, ne donnent pas lieu à contre-passation ; ils demeurent inscrits au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement.

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 (I.C.N.E.) à recevoir

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à émission d'un titre imputé à l'article budgétaire concerné et à la subdivision intéressée du compte 76 « Produits financiers ». Parallèlement, un mandat est émis au compte 2768 « Intérêts courus ».

Au vu de ce titre et de ce mandat, le comptable crédite la subdivision intéressée du compte 76 par le débit du compte 2768.

☞ *Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant*

A la réouverture des comptes, un mandat de dépenses et un titre de recettes imputé aux articles budgétaires initialement mouvementés sont émis par l'ordonnateur respectivement sur le compte 76 et sur le compte 2768. Le comptable débite la subdivision intéressée du compte 76 et crédite le compte 2768.

A l'échéance, la totalité des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 76.

1.2. CHARGES ET PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Parallèlement au rattachement des charges et des produits tel qu'il vient d'être décrit, sont exclus du résultat annuel les charges et les produits constatés d'avance qui ont donné lieu à émission d'un mandat de paiement ou d'un titre de recettes mais qui se rapportent partiellement ou totalement à l'exercice suivant.

1.2.1. Charges constatées d'avance

A la clôture de l'exercice, les charges constatées d'avance donnent lieu à émission d'un mandat d'annulation ou de réduction sur 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

A 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.

A 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.

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.

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, §. 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 § 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.

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, formant grand-livre des 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. (A 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.

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. A 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).

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 ») sont budgétaires et font l'objet de titres ou de mandats. Les comptes 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » 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 ;
- 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.

CHAPITRE 5

LA DÉTERMINATION ET L'AFFECTATION DU RÉSULTAT

A 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. §4.).

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.

A 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 A 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).

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'Etat, 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.

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 023 Virement à la section d'investissement 1 000 6 000	Recettes 7 000

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 1000,
- 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.

☞ 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.

☞ 2ème 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

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) permet de financer de nouvelles dépenses d'exploitation.

☞ 3ème 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

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 1000,
- le montant des plus-values nettes de cessions d'éléments d'actif est de 200.

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 1000	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 1000
- 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.

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.

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 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 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 § 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 ;
- 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 29 du décret du 29 décembre 1962 (voir § 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 1er janvier de l'exercice, certaines dépenses peuvent faire l'objet d'une estimation. Il en va ainsi pour les marchés, les contrats d'entretien et la rémunération du personnel en place.

Il n'est pas alors nécessaire d'attendre le moment du paiement effectif de la dépense pour constater l'engagement puisque l'obligation de payer existe dès le 1er janvier.

Dans ce cas, la dépense fait l'objet d'un engagement provisionnel au début de l'exercice.

Les engagements ponctuels concernent les autres dépenses, pour lesquelles l'obligation de payer intervient en cours d'année : recrutement du personnel ou changement des conditions de rémunération, nouveaux contrats ou marchés, et toutes les dépenses ponctuelles non formalisées dans un document contractuel.

2.2.3. 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.

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 1er 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.

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 1er 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.

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 §.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'exploitations 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 1er 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.

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, §.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, §.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 T.V.A.

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).

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.

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 dotée 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, §.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 fera l'objet de compléments qui paraîtront prochainement.

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 ;
- 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, §7 du présent titre).

CHAPITRE 7

LA COMPTABILITÉ DU COMPTABLE

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Les fonctions de comptable sont exercées soit par un comptable direct du Trésor ayant la qualité de comptable principal, soit par un agent comptable.

Si le service n'est juridiquement qu'un simple budget annexe d'une collectivité ou d'un groupement de collectivité, les fonctions de comptable sont obligatoirement exercées par le comptable de la collectivité ou du groupement de collectivités.

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 C.G.C.T. un comptable direct du Trésor ou un agent comptable.

Dans les cas où un comptable du Trésor est nommé agent comptable par adjonction de service, il exerce ses fonctions non plus en qualité de comptable direct du Trésor, mais en qualité d'agent comptable.

La double qualité d'agent comptable et de comptable direct du Trésor 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 du Trésor.

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 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, 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 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 ;
- du paiement des dépenses soit sur ordres émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics ;
- du maniement des fonds et des mouvements des comptes de disponibilités ;
- de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;
- de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Le comptable public, est, en outre, amené à faire, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire un certain nombre de contrôles formels précisés par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 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.

Aussi sa comptabilité comporte-t-elle 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.

2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Ce premier volet de la comptabilité du comptable est organisé de façon à lui permettre :

- de suivre, en permanence, tant en recettes qu'en dépenses, la consommation des crédits par rapport au niveau de vote du budget ;
- et de retracer les recettes et les dépenses au niveau le plus fin ouvert dans la nomenclature budgétaire.

A cet effet, la comptabilité budgétaire comporte deux états :

- un état de consommation des crédits ;
- et un état des réalisations des dépenses et des recettes.

Outre ces deux états, il est établi des fiches budgétaires à l'appui desquelles sont classés les titres et les mandats.

2.1. L'ÉTAT DE CONSOMMATION DES CRÉDITS

Cet état, destiné à faire apparaître, en permanence le solde des crédits disponibles par rapport aux crédits votés suivant le niveau auquel le budget a été voté, est détaillé par chapitre, par article et éventuellement par article spécialisé.

L'investissement apparaît avant 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 du budget supplémentaire ;
- les autorisations budgétaires des décisions modificatives ;
- les autorisations budgétaires totales ;
- le total des émissions de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- le total des annulations de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- les dépenses ou recettes nettes par chapitre (ou article) ;
- la différence entre les autorisations et les réalisations.

2.2. L'ÉTAT DES RÉALISATIONS DES DÉPENSES ET DES RECETTES

Ce second état de la comptabilité budgétaire retrace l'ensemble des mandats et des titres émis par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable au cours d'un exercice donné. Il permet de servir la partie de l'état de consommation des crédits réservée à la description de l'exécution du budget.

Le classement retenu pour ce document est le même que celui qui est exposé au paragraphe précédent pour suivre la consommation des crédits.

L'exécution des dépenses et des recettes étant effectuée au niveau de l'article budgétaire, l'état des réalisations est toujours détaillé par article.

Cet état présente, pour chaque article ouvert au budget, le cumul des émissions de titres ou de mandats depuis le premier janvier de l'exercice. Il comporte les indications suivantes :

- le numéro du chapitre ;
- le numéro de l'article et son intitulé ;
- le montant des émissions de mandats de dépenses ou de titres de recettes ;
- le montant des annulations ;
- le montant cumulé des dépenses ou des recettes.

L'état des réalisations des dépenses et des recettes comporte, enfin, une totalisation par chapitre puis une récapitulation de l'ensemble des chapitres.

2.3. LES FICHES BUDGÉTAIRES

Pour permettre 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.

Les fiches budgétaires mentionnent, pour chaque mouvement :

- la date de l'opération ;
- le numéro du mandat ou du titre ;
- le montant des annulations ;
- les dépenses ou recettes nettes cumulées par journée ;
- les dépenses ou recettes nettes cumulées depuis le début de l'exercice.

Les fiches budgétaires comportent également, pour les mandats et les titres à imputation multiple, la référence à la fiche à laquelle le mandat ou le titre est joint.

Les fiches budgétaires sont classées dans le même ordre que celui retenu pour « l'état de consommation des crédits » et de « l'état des réalisations des dépenses et recettes ».

L'ensemble des documents décrits ci-dessus permet au comptable de suivre, au jour le jour, la consommation des crédits disponibles et de connaître, par article, le montant des mandats et des titres pris en charge ainsi que le détail des dépenses et des recettes correspondantes.

2.4. TRANSMISSION À L'ORDONNATEUR DES DOCUMENTS RELATIFS À L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE

L'état de consommation des crédits et l'état des réalisations des dépenses et des recettes sont transmis selon une périodicité arrêtée conjointement par le ordonnateur et le comptable.

3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DU SERVICE

3.1. PRINCIPES

☞ Le comptable tient seul, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, la comptabilité générale du service.

Elle retrace :

- les opérations budgétaires ;
- les opérations de trésorerie ;
- les opérations faites avec des tiers ;
- les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

- ☞ La comptabilité générale est organisée selon la méthode dite « en partie double » dont une des caractéristiques est la règle des deux inscriptions simultanées en débit et en crédit, emportant à tout moment l'égalité des masses débitrices et créditrices des comptes. Chaque opération affecte d'un même montant un ou plusieurs comptes débités et un ou plusieurs comptes crédités. Cette méthode présente notamment l'avantage de faciliter les contrôles d'exactitude à tous les stades de la comptabilité.
- ☞ Les écritures sont tenues, tout au long de l'exercice, sur la base des droits constatés en considérant comme recettes budgétaires les émissions de titres et comme dépenses budgétaires les émissions de mandats. L'application de ce principe tout au long de l'exercice permet de dégager, à tout moment et avec rigueur, des résultats budgétaires ou financiers significatifs.
- ☞ La comptabilité d'un exercice budgétaire est arrêtée à la date du 31 décembre. Toutefois, une journée complémentaire permet, d'une part, à l'ordonnateur d'émettre, pour les seules opérations de la section 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 1er janvier au 31 janvier. Durant la journée complémentaire, les opérations faisant intervenir les comptes de disponibilités ne peuvent être décrites dans la comptabilité de l'exercice qui s'achève. Elles le sont dans l'exercice qui commence.
- ☞ La comptabilité présente une description précise et complète du patrimoine avec ses biens (terrains, bâtiments, matériels) ses stocks, ses créances et ses disponibilités, et ses dettes (emprunts et dettes assimilées). La connaissance de la composition du patrimoine doit faciliter sa gestion par les autorités responsables qui peuvent, en particulier, prendre les mesures de renouvellement et de conservation nécessaires, en prévoyant les moyens financiers appropriés.
- ☞ L'ordonnateur peut prendre connaissance à tout moment des informations portées sur les documents et registres de comptabilité.

3.2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables

☞ *Les deux supports principaux sont :*

- un livre-journal enregistrant les opérations soit au jour le jour, soit par récapitulation, au moins mensuelle, des totaux de ces opérations à la condition de conserver dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations, jour par jour ou de tenir des journaux auxiliaires.
- un grand-livre pour l'ouverture et le suivi des comptes en concordance avec les totaux des écritures du livre-journal.

☞ *Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand-livre et ventilées selon le plan de comptes.*

Dans un ordre propre à chacun d'eux, le livre-journal et le grand-livre classent un même ensemble d'écritures. Il y a toujours relation d'égalité entre les totaux des écritures du livre-journal et les totaux des écritures du grand-livre. Le livre-journal et le grand-livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et livres auxiliaires ou documents en tenant lieu, que l'importance et les besoins du service l'exigent.

Les données, enregistrées dans les journaux et livres auxiliaires ou documents en tenant lieu, sont périodiquement centralisées dans le livre-journal et le grand-livre. Conformément aux dispositions du premier alinéa ci-dessus, cette récapitulation doit intervenir au moins une fois par mois.

3.2.2. Description des supports comptables

3.2.2.1. Registres comptables de première écriture

☞ Journal général (système classique)

Le « journal général » ou « livre-journal » est un registre de première écriture, dans lequel sont enregistrées chronologiquement, au jour le jour, toutes les opérations affectant la comptabilité générale du service.

Le journal général comprend les rubriques suivantes :

- la date ;
- le numéro de l'écriture à passer ;
- la catégorie d'opérations concernées, chaque catégorie étant codifiée de la façon suivante :
 - B.E., pour les écritures relatives à la reprise en balance d'entrée,
 - O.B., pour les opérations à caractère budgétaire,
 - O.I., pour les opérations internes,
 - O.T., pour les opérations affectant un compte de disponibilités,
 - O.D., pour les opérations entre comptes de tiers.
- le compte débité et le compte crédité ;
- le libellé de l'opération ;
- les références des pièces ;
- le montant inscrit en débit et le montant inscrit en crédit.

Le journal général est utilisé dans les postes comptables gérés en micro informatique.

☞ Les journaux auxiliaires (système centralisateur)

Les journaux auxiliaires (ou journaux divisionnaires) sont utilisés dans les postes comptables gérés en télégestion ; ils sont au nombre de cinq :

- deux journaux de prise en charge des opérations budgétaires: le journal « des titres » et le journal « des mandats » où sont inscrits les titres de recettes et les mandats de paiement pris en charge dès que le comptable a terminé les contrôles auxquels il est tenu ;
- deux journaux descriptifs des mouvements de fonds : le journal « Trésor recettes » et le journal « Trésor dépenses » où sont inscrites les opérations d'encaissement et de décaissement, ces journaux étant servis quotidiennement ;
- le journal des « opérations diverses » qui reçoit les opérations ne se rapportant ni à un mouvement de fonds ni à une prise en charge de mandat ou de titre et qui correspondent, notamment, aux mouvements entre comptes de tiers ou aux écritures internes d'ordre patrimonial initiées par le comptable.

Les totaux de ces journaux auxiliaires sont reportés journalièrement dans un « journal-général centralisateur ».

3.2.2.2. Le grand livre

Toutes les informations enregistrées au journal général ou aux journaux divisionnaires sont reportées au « grand livre », ce document étant constitué par l'ensemble des fiches ouvertes, à raison, d'une fiche par compte figurant au plan de comptes par nature.

Chaque fiche du grand livre comporte obligatoirement :

- la date ;
- le numéro d'écriture ;
- la catégorie d'opération ;
- le libellé de l'opération ;
- les références des pièces ;
- le montant en débit et en crédit ;
- le montant des soldes débiteurs et créditeurs.

Les fiches du grand livre mentionnent également le compte de contrepartie utilisé pour chaque opération, ainsi que le solde cumulé de chaque compte.

Les totaux des masses débitrices et des masses créditrices de l'ensemble des fiches du « grand-livre » doivent être égaux au total des débits et des crédits du journal général ou du journal centralisateur.

3.2.2.3. Livres auxiliaires

Les livres auxiliaires obligatoirement tenus sont le livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers, le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations et le livre auxiliaire des provisions pour dépréciation des stocks, des comptes de tiers et des comptes financiers.

☞ *Le Livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers*

Il permet de suivre les opérations qui ne peuvent être détaillées sur les fiches du grand-livre et d'établir, en fin d'exercice, les états de développement des soldes à produire à l'appui du compte de gestion.

Chaque comptable organise la tenue du livre des comptes de tiers et des comptes financiers selon les besoins du service mais dans tous les cas la présentation des fiches doit permettre de dégager facilement, à tout moment, le montant total des débits et des crédits. Une colonne est affectée aux émargements lorsque cela est nécessaire.

Figurent notamment, dans ce livre auxiliaire, les comptes relatifs aux :

- retenues de garanties et oppositions (c/ 4017 et 4047) ;
- avances sur commandes (c/4091)
- acomptes et oppositions sur salaires (c/425 et 427) ;
- excédents de versement (c/466) ;
- recettes et dépenses à régulariser (c/471 et c/472) ;
- chèque impayés (c/5117) ;
- disponibilités chez les régisseurs (c/541).

Les comptes mouvementés en contrepartie des comptes budgétaires ne sont généralement pas suivis au livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers. Les comptes de restes à payer (comptes 401, 404, 4671) et de restes à recouvrer (comptes 411 et 4672) font l'objet de développements spécifiques.

En ce qui concerne les restes à payer et les restes à recouvrer sur exercices antérieurs, ce sont les minutes de ces états qui constituent une annexe au livre auxiliaire sur lequel les opérations sont portées globalement, par exercice.

☞ *Le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations*

Le « livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations » est organisé de façon à suivre, en détail, la composition de l'actif et du passif du service. Il permet au comptable :

- de veiller à la conservation des droits du service ;
- d'établir « l'état de l'actif » à joindre au compte de gestion ou au compte financier et de le rapprocher des états produits par l'ordonnateur ;
- de s'assurer de la conformité de « l'état de la dette » annexé au compte administratif ou d'établir l'état du passif annexé au compte financier.

Le « livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations » est constitué par la réunion des fiches sur lesquelles sont suivies les opérations des comptes ou des subdivisions des comptes suivants :

- compte 1025, « Dons et legs en capital » ;
- compte 1027, « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » ;
- comptes 131 et 1391 relatifs aux subventions transférables ;
- compte 14, « Provisions réglementées et amortissements dérogatoires » ;
- compte 15, « Provisions pour risques et charges » ;
- compte 16, « Emprunts et dettes assimilées » ;

- compte 18, « Compte de liaison : affectation (budget annexe – régie non personnalisée) » ;
- compte 20, « Immobilisations incorporelles » ;
- compte 21, « Immobilisations corporelles » ;
- compte 22, « Immobilisations reçues en affectation » ;
- compte 23, « Immobilisations en cours » ;
- compte 24, « Immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition » ;
- compte 26, « Participations et créances rattachées » ;
- compte 27, « Autres immobilisations financières » ;
- compte 481, « Charges à répartir sur plusieurs exercices ».

Les comptes du fichier des capitaux et des immobilisations sont tenus en débit et crédit. Ils doivent présenter, à tout moment, des résultats identiques à ceux des comptes du « grand-livre » dont ils donnent le développement.

Lorsque le grand-livre est servi en détail, les fiches ouvertes pour la tenue de ce document peuvent, notamment pour certains comptes comme les comptes 1025, 1027, 13, 14, 15, 18 ou encore 481, être utilisées comme support pour la tenue du fichier des capitaux et des immobilisations.

Il est ouvert un compte par groupe d'opérations identiques, ou par opération, lorsque celle-ci présente un caractère particulier, notamment lorsqu'il convient de calculer un amortissement ou une provision.

Les amortissements et les provisions ainsi que les reprises sur provisions et subventions reçues figurent sur la fiche de l'opération concernée. Ces montants sont répartis sur les fiches ouvertes au titre des reprises (subdivisions du compte 139), des amortissements (subdivisions du compte 28) et des provisions (subdivisions du compte 15).

Chaque fiche ou compte du fichier des capitaux et des immobilisations porte un numéro indicatif.

La tenue de ces fiches, ou comptes, ne dispense pas le comptable d'ouvrir des dossiers par emprunt, immeuble, prêt, etc.. où sont classés les contrats, avenants, correspondances importantes se rapportant aux emprunts, immeubles, prêts en question. Ces dossiers portent les mêmes numéros et intitulés que les fiches correspondantes.

Ne sont décrits ci-après que les fiches les plus importantes.

- subventions transférables

Il est ouvert des séries de fiches distinctes par subdivisions de comptes pour permettre de servir les fiches afférentes aux subdivisions du compte 13 qui sont reprises au compte du résultat.

- emprunts et dettes assimilées

Pour chaque dette et chaque emprunt, il est tenu une fiche qui présente, les opérations de crédit et de débit constatées lors de l'encaissement ou de la naissance de la dette et lors de son règlement.

Les indications relatives au paiement des intérêts sont inscrites annuellement, pour mémoire.

Le comptable doit, en outre, conserver les contrats, tableaux d'amortissement et autres pièces concernant les emprunts et dettes.

Les tableaux d'amortissement peuvent tenir lieu de fichier de la dette. Ils sont alors émargés des règlements.

Les opérations relatives aux frais d'émission des emprunts comptabilisées au compte 4816 peuvent être suivies sur la même fiche que celle de l'emprunt concerné.

- immobilisations incorporelles

Les opérations comptabilisées aux subdivisions des comptes 20 sont suivies par le comptable sur une fiche qui présente le détail des immobilisations incorporelles ainsi que les amortissements et provisions y afférents.

- immobilisations corporelles

Il est ouvert une fiche pour chaque immobilisation ou chaque lot d'immobilisations comportant le même numéro d'inventaire.

Ces fiches présentent, d'une part, certains renseignements d'ordre général (situation cadastrale, contenance, usage, affectation, assurance, etc.) et, d'autre part, les opérations de débit et de crédit constatées lors de l'acquisition, des extensions, des remises en état et des cessions.

Elles sont annotées des amortissements et des provisions y afférents.

Le montant annuel des amortissements et provisions se rapportant à une immobilisation déterminée est inscrit sur la fiche se rapportant à cette immobilisation.

Un état des entrées et des sorties d'immobilisations est produit par l'ordonnateur au comptable, selon une périodicité fixée conjointement.

Le comptable doit demander chaque année à l'ordonnateur la liste des biens réformés et totalement amortis de façon à pouvoir les éliminer du fichier de l'actif et à procéder à l'apurement des comptes d'amortissement correspondants (opération d'ordre non budgétaire).

Si des immobilisations cédées ont donné lieu à constitution de provisions, l'ordonnateur procède à une reprise budgétaire.

- immobilisations en cours

Il est tenu une fiche par immobilisation ou groupe d'immobilisations affectée du même numéro d'identification.

Lorsque les travaux sont achevés, le transfert au compte d'imputation définitive est effectué sur ordre de l'ordonnateur qui maintient, dans toute la mesure du possible, le numéro d'identification précédemment attribué, comme numéro d'inventaire.

L'immobilisation fait alors l'objet d'un suivi sur la fiche du compte d'imputation définitive. La fiche « d'immobilisation en cours » est sortie du fichier des immobilisations ; elle est classée au dossier ouvert au titre de l'immobilisation terminée.

- prêts

Pour chaque prêt imputé au débit du compte 274 « Prêts » il est tenu une fiche qui présente, d'une part, les caractéristiques et conditions générales du prêt et, d'autre part, les opérations de débit et de crédit constatées lors de l'octroi des prêts et lors de l'échéance de l'annuité due au service.

- portefeuille

Le fichier des titres est tenu par le comptable, que celui-ci ait ou non la garde des titres, par groupes de valeurs. Les titres appartenant à un même fonds sont inscrits, en détail, sur la fiche se rapportant à ce fonds. Les comptes sont servis de manière à distinguer les titres libres de toute charge et ceux grevés de charges ; mention succincte des charges est portée sur les fiches dans la colonne réservée à cet effet.

Les titres sont décrits, en comptabilité, pour leur valeur d'apport ou d'acquisition, soit en considérant la valeur d'acquisition, soit en faisant état du cours à l'époque, s'il s'agit d'un don ou d'un legs.

- dépôts et cautionnements versés

Les opérations concernant des dépôts versés à des tiers, comptabilisées au compte 275, sont reportées à raison d'une fiche par nature de dépôt.

Les inscriptions doivent permettre de déterminer le montant de la créance.

- charges à répartir sur plusieurs exercices

Les opérations comptabilisées aux subdivisions du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » sont suivies par subdivisions tant pour les opérations de débit que pour les opérations de crédit (amortissements).

Les opérations intéressant le compte 4816 peuvent être suivies sur la fiche de l'emprunt correspondant.

☞ Livre auxiliaire des provisions pour dépréciations des stocks, des comptes de tiers et des comptes financiers

Chaque provision est portée sur une fiche faisant référence au stock, à la créance ou au compte de disponibilités provisionné.

3.2.2.4. Balance des comptes

Périodiquement, les totaux de chacun des comptes ouverts au grand livre sont reportés à la balance.

Ce document intègre pour chaque compte :

- les numéros de compte, dans l'ordre croissant du plan de comptes par nature ;
- le libellé des comptes ;
- la balance d'entrée ;
- les opérations de l'année ;
- les masses débitrices et créditrices ;
- les soldes débiteurs et créditeurs.

La somme des débits apparaissant à la balance est égale à la somme des crédits et le total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs.

La balance est produite à l'ordonnateur selon une périodicité arrêtée conjointement avec le comptable.

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

4.1.1.1. Titres en plusieurs années

Les références fondamentales des titres juridiques matérialisant les droits du service (baux, contrats divers, valeurs de portefeuille) productifs de revenus sont enregistrés sur le répertoire P 52-A, lors de la première réception du titre de recettes s'exécutant en plusieurs années.

En début d'exercice, le comptable dresse la liste exhaustive des produits à recevoir qu'il adresse à l'ordonnateur ; pour les produits variables dont le montant n'est pas encore connu, le comptable indique pour mémoire le produit de l'exercice précédent. Dès que le montant de la recette peut être liquidé, le comptable en informe l'ordonnateur.

La mise en recouvrement de ces produits s'effectue comme pour les autres recettes par émission d'un titre de recettes à l'initiative de l'ordonnateur, dès que les droits du service sont exigibles.

Si le comptable constate l'absence d'émission de titre lors de l'exigibilité de la créance, il adresse un rappel écrit à l'ordonnateur.

4.1.1.2. Titres annuels

Les titres de recettes récapitulés sur un bordereau établi en triple exemplaire sont adressés au comptable.

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent (validité des titres, concordance des documents, etc.), le comptable prend en charge les titres de recettes en les enregistrant, d'une part, dans sa comptabilité budgétaire à l'article concerné et d'autre part, dans sa comptabilité générale, au crédit des comptes correspondant à la nature des recettes, par le débit des comptes de tiers correspondant à la catégorie des débiteurs. Cette dernière opération est constatée au journal général (poste en micro-informatique) ou au journal des titres (poste en télégestion). L'un des exemplaires du bordereau est renvoyé à l'ordonnateur.

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 rattachées à la journée du 31 décembre.

Le grand-livre est servi dès la prise en charge des titres de recettes.

Le comptable annote le cas échéant le livre auxiliaire des comptes de tiers et financiers à partir du bordereau de titres.

Les bordereaux de titres sont conservés et leur montant est contrôlé au minimum le dernier jour de chaque mois tant avec la comptabilité budgétaire qu'avec la comptabilité générale.

4.1.1.3. Rattachement des frais de poursuites

Les frais de poursuites sont rattachés au compte de prise en charge où figure la créance par le crédit du compte 4781, ce compte ayant été débité par le crédit du compte au Trésor lors de la réception de l'état des frais de poursuites taxés transmis par le comptable centralisateur.

4.1.2. Prise en charge des mandats

Les mandats sont récapitulés sur un bordereau établi en trois exemplaires : l'un destiné 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 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, 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 catégorie des créanciers. Cette dernière opération est constatée au journal des mandats ou au journal général.

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 rattachées à la journée du 31 décembre.

Les mandats qui ne peuvent être mis en paiement en raison d'une insuffisance de trésorerie sont pris en charge dans les conditions habituelles.

Le « grand-livre » est servi dès la prise en charge des mandats de paiement. 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 mise en paiement d'un mandat (voir titre 3, chapitre 3, § 6.2.2).

De même, il peut être conduit à ne pas prendre en charge un titre de recettes et à le renvoyer, pour régularisation, à l'ordonnateur (voir titre 3, chapitre 2, § 3.1).

Les mandats et titres refusés, appuyés de leurs pièces justificatives, sont renvoyés en même temps que le troisième exemplaire du bordereau destiné à l'ordonnateur et sur lequel le comptable indique :

- le numéro des mandats ou de titres ;
- le motif du refus exposé avec précision dans une lettre jointe ;
- le montant de chaque mandat ou titre refusé ;
- le total des refus à déduire du total du bordereau ;
- le nouveau total général à reprendre sur le prochain bordereau par l'ordonnateur qui ratifiera ainsi la réduction opérée par le comptable.

Sur le (ou les exemplaires) qu'il conserve, le comptable annote les documents refusés et rectifie les totaux et l'arrêté du bordereau.

4.1.4. Réquisition de paiement

Lorsque le comptable a suspendu le paiement d'un mandat et notifié à l'ordonnateur sa décision motivée, celui-ci peut compléter le dossier de mandatement ou adresser au comptable un ordre de réquisition auquel ce dernier se conforme sous réserve des cas prévus à l'article L 1617-3 du C.G.C.T. Dans l'un et l'autre cas, le mandat litigieux qui avait été refusé est porté sur un nouveau bordereau de mandats.

4.2. OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

4.2.1. Encaissements

L'émission des titres de recettes précède normalement leur recouvrement ; toutefois certaines catégories de recettes 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.

Si l'application informatique permet d'éditer une liste des titres mentionnant les dates de règlement par les débiteurs, les bordereaux, les titres et les bulletins de perceptions ne sont pas émargés.

Les opérations de recouvrement se rapportant à des titres émis au cours des exercices antérieurs sont suivies globalement sur les fiches du grand-livre et en détail à l'état des restes à recouvrer.

4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes

Les encaissements effectués avant prise en charge des titres sont constatés au débit 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 P 503 ;
- soit du compte 4718 lorsque l'absence ou l'insuffisance de justification ne permettent pas d'inscrire le versement sur un bordereau P 503.

A la réception des titres de recettes appuyés des relevés P 503, le comptable les comptabilise dans les conditions visées au § 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.

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 :

- soit des comptes de tiers crédités, lors de la prise en charge, s'il s'agit de mandats de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à payer, s'il s'agit de mandats des exercices précédents ou antérieurs.

Si l'application informatique permet d'éditer une liste des mandats mentionnant leur date de règlement, les bordereaux et les mandats ne sont pas émargés.

Les opérations de règlement se rapportant à des mandats émis au cours d'un exercice antérieur sont suivies globalement sur les fiches « grand-livre » et en détail sur l'état des restes à payer.

4.2.2.2. Paiements avant mandatement

Les paiements sans mandatement préalable sont imputés dans la comptabilité du service au débit du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable », après que le comptable a effectué les contrôles qu'impose l'exercice de sa responsabilité pécuniaire (en particulier le contrôle de la disponibilité des crédits budgétaires au compte définitif d'imputation).

Cette procédure est notamment utilisée pour le règlement des annuités d'emprunt et lorsque le service a demandé la domiciliation sur son compte au Trésor des quittances d'eau, de gaz, d'électricité et de téléphone. La demande de l'ordonnateur pour obtenir cette procédure est valable une fois pour toutes jusqu'à révocation et justifie dans les écritures du comptable l'opération jusqu'à sa régularisation.

La régularisation est effectuée au vu d'un mandat établi mensuellement par l'ordonnateur pour l'imputation aux comptes de dépenses concernés et, en tout état de cause, avant la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été payées.

4.3. OPÉRATIONS PARTICULIÈRES

4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes

4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours

Les réductions, ou les annulations, qui concernent un titre de l'exercice en cours sont inscrites dans la comptabilité budgétaire en réduction de l'article initialement mouvementé.

Dans la comptabilité générale le compte par nature qui avait enregistré la recette initiale est débité par crédit au compte 466 « Excédents de versement » lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré ou dans le cas contraire, par crédit des comptes de tiers débités du montant des prises en charge.

4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs

Les réductions ou annulations concernant des titres émis au cours d'exercices antérieurs sont formalisées par un mandat. Elles sont inscrites au crédit, soit du compte 466 « Excédents de versement », lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré, soit du compte où le titre de recettes figure en restes à recouvrer, par le débit selon le cas :

- du compte 673 « Titres annulés » lorsque les titres se rapportent à une opération de la section 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.

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 passée au vu d'un mandat émis par l'ordonnateur et appuyé de la décision de l'assemblée délibérante prononçant l'admission en non-valeur.

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.

L'opération est constatée dès réception du mandat de réduction ou d'annulation émis par l'ordonnateur, avec débit :

- au compte de tiers crédité lors de la prise en charge, si le montant n'a pas encore été payé ;
- au compte 46721 « Débiteurs divers - Exercice courant », dans le cas contraire.

Le mandat réduit ou annulé est annoté de la référence à la rectification opérée.

4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice

Le titre rectificatif est traité comme un titre de recettes ordinaire et 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 d'exploitation.

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.

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 », quelque soit la section du budget à laquelle se rattachent les dettes concernées.

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.

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 sur un journal grand-livre.

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 qui est annexée à la balance générale des comptes du grand-livre.

En outre la situation des comptes de valeurs inactives figure sur un tableau spécial inclus dans le compte de gestion.

Le compte 863 est justifié en débit et en crédit.

Les comptes 861 et 862 sont justifiés pour leur solde par la production d'un procès-verbal formant compte d'emploi ou par un état de développement des soldes donnant le détail des valeurs détenues tant par 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 ;
- 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 1er janvier, constatées dans les registres comptables de l'exercice suivant (N + 1).

Les encaissements correspondant à des recettes prises en charge au débit des comptes 4111 et 46721 sont comptabilisés au crédit des comptes 4112 et 46722 jusqu'au 30 juin, date d'établissement des états de restes à recouvrer.

Au 1er juillet, les soldes débiteurs des comptes 4112 et 46722 sont transportés, par écriture, au débit des comptes 4114 et 46724 où sont désormais suivis les restes à recouvrer.

Les décaissements se rapportant à des mandats pris en charge au crédit des comptes 4011, 4041, 4211 et 46711 sont comptabilisés au débit des comptes 4012, 4042, 4212 et 46712 jusqu'au 30 juin, date d'établissement des états de restes à payer.

Au 1er juillet, les soldes créditeurs des comptes 4012, 4042, 4212 et 46712 sont transportés, par écriture, au crédit des comptes 4014, 4044, 4214 et 46714 où sont désormais suivis les restes à payer.

Les encaissements et les décaissements relatifs à des opérations prises en charge aux autres comptes de tiers de la gestion qui s'achève continuent d'être suivis à ces mêmes comptes après le 1er janvier de l'exercice suivant.

6.2. OPÉRATIONS D'ORDRE

6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires

Ces opérations exécutées à l'initiative de l'ordonnateur et qui ne se traduisent ni par des encaissements ni par des décaissements ont néanmoins une incidence sur le budget. Elles affectent un compte de dépense et un compte de recette et donnent lieu à l'émission d'un mandat et d'un titre. (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 opérations d'ordre budgétaires et d'ordre mixtes figure en annexe n°9.

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 opérations d'ordre non budgétaires figure en annexe n°9

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.

A 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.

A 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.

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 est un document de synthèse qui rassemble tous les comptes mouvementés au cours de l'exercice accompagnés des pièces justificatives correspondantes.

Le compte de gestion répond à deux objectifs :

- justifier l'exécution du budget,
- et présenter l'évolution de la situation patrimoniale et financière 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 1er janvier et le 31 décembre de cet exercice.

Le compte de gestion sur pièces rassemble l'ensemble des documents qui permettent de justifier les opérations du comptable : opérations budgétaires, opérations d'ordre, opérations de trésorerie, etc.

Le compte de gestion sur chiffres est établi en trois exemplaires :

- une minute à conserver par 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 1er 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.

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 1er juin qui suit la clôture de l'exercice, afin d'être présenté à l'assemblée délibérante qui arrête les comptes.

Le décret du 27 mars 1985 impose par ailleurs que « le compte soit produit à la chambre régionale des comptes au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel il se rapporte ».

Afin de respecter le calendrier fixé par les textes, 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

Avant d'être transmis à l'ordonnateur, le compte de gestion est soumis à une première vérification de la part du trésorier-payeur général (ou receveur des finances) qui en certifie l'exactitude.

Dès que le vote de l'assemblée est intervenu, le comptable adresse à nouveau, dans les meilleurs délais, son compte de gestion accompagné, cette fois, de toutes les justifications exigées par la réglementation, soit pour apurement administratif, soit pour mise en état d'examen avant sa production au juge des comptes.

7.2. CONTEXTURE DU COMPTE DE GESTION

Le compte de gestion comprend trois parties :

- la première partie se rapporte à l'exécution du budget ;
- la deuxième à la situation de la comptabilité générale ;
- et la troisième à la situation des valeurs inactives.

7.2.1. Exécution du budget

Cette première partie du compte de gestion se compose de deux états permettant d'appréhender l'exécution du budget par rapport à l'autorisation donnée par 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.

7.2.1.1. État de consommation des crédits

Comme il a été indiqué supra au § 2.1., 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 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 § 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.

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 § 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.

7.2.1.2. État des réalisations des dépenses et des recettes

L'état de réalisations des dépenses et de recettes comporte les informations suivantes :

- le numéro de chapitre/article ;
- l'intitulé ;
- le montant des émissions des dépenses et des recettes ;
- le montant des annulations ;
- le montant des dépenses/recettes nettes.

Le classement retenu pour retracer l'exécution des dépenses et des recettes est le même que celui exposé ci-dessus pour retracer la consommation des crédits.

Toutefois, ne sont pas repris dans cet état, les chapitres 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'une totalisation. Une sommation des totaux des rubriques est effectuée.

L'état de réalisation des dépenses et des recettes est appuyé d'une récapitulation par chapitre, toutes rubriques confondues.

7.2.1.3. États relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes

☞ Résultats budgétaires de l'exercice

Cet état fait apparaître pour chacune des deux sections du budget et pour les recettes et les dépenses, les prévisions budgétaires totales, les émissions de titres et de mandats, les annulations ainsi que les recettes et dépenses nettes. Il indique le résultat budgétaire de l'exercice.

☞ Résultat d'exécution du budget principal et des budgets annexes

Cet état indique, successivement, pour le budget principal et 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 résultat à la clôture de l'exercice courant.

Une globalisation des différents résultats est effectuée.

7.2.2. Situation financière

Elle se compose de la balance générale des comptes, du compte de résultat et du bilan.

7.2.2.1. Balance générale des comptes

La balance développe dans l'ordre croissant des comptes ouverts au plan de comptes, la balance d'entrée, les opérations budgétaires et non budgétaires de l'exercice, et la balance de sortie.

7.2.2.2. Compte de résultat

Il récapitule l'ensemble des recettes et des dépenses d'exploitation de l'exercice de manière à faire apparaître le résultat comptable de l'exercice qui se décompose en :

- résultat courant non financier ;
- résultat courant financier ;
- résultat exceptionnel.

Le compte de résultat est établi sous forme de liste. Le modèle du compte de résultat est annexé à la présente instruction.

7.2.2.3. Bilan

Le bilan récapitule dans différentes rubriques et différents postes, et sous forme de tableau, l'ensemble des éléments d'actif et de passif du service.

Il rappelle les éléments correspondants de l'exercice précédent.

Le modèle du bilan est annexé à la présente instruction.

7.2.3. Situation des valeurs inactives

La troisième partie du compte de gestion retrace, sous forme de balance, la situation des comptes de position (comptes 861 et 862) et des comptes de prise en charge (compte 863).

7.3. JUSTIFICATIONS À JOINDRE AU COMPTE DE GESTION

La confection du compte de gestion s'effectue selon les principes fixés par l'instruction n° 85-73 TI du 17 juin 1985.

Le compte sur chiffres est appuyé des pièces générales et des pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice.

7.3.1. Liste des pièces générales

Les pièces générales sont les suivantes :

- expédition du budget primitif et de ses annexes, du budget supplémentaire, des décisions modificatives ;
- exemplaire du compte administratif et de ses annexes (à l'appui du compte de gestion) ;
- bordereaux des titres émis et des titres annulés ;
- bordereaux des mandats émis et des mandats annulés ;
- balance au 30 juin de l'exercice N + 1 ;
- état de l'actif visé par l'ordonnateur à l'appui du compte afférent aux exercices dont le millésime se termine par 0 ou 5 ;
- état du passif (à l'appui du compte financier seulement)
- état des restes à recouvrer et des restes à payer ;
- état de développement des soldes des comptes de tiers non justifiés par des états des restes à recouvrer ou à payer et des comptes financiers ;
- balance des stocks établie par le responsable de la comptabilité matières ;
- comptes d'emploi des tickets, procès-verbaux de vérification ou de récolement et d'incinération.

7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales

7.3.2.1. États des restes à recouvrer et à payer

☞ *Dispositions communes aux états des restes sur exercice courant et aux états des restes sur exercices antérieurs*

Les états des restes sont établis, nominativement, à raison, selon le cas, d'une ligne par titre, débiteur, mandat ou créancier. Chaque ligne indique :

- un numéro d'ordre tiré d'une série ininterrompue par compte et par année ;
- le numéro d'émission du mandat ou du titre ;

- le nom du débiteur ou du créancier ;
- le montant de la créance restant à percevoir ou de la dette restant à payer, ventilée entre le montant principal, les frais de poursuites et, le cas échéant, la T.V.A..

Une colonne d'émargement permet au comptable de porter sur l'exemplaire qu'il conserve la date d'apurement.

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.

☞ *Restes à recouvrer et restes à payer de l'exercice courant*

Les états des restes sont obligatoirement établis à la date du 30 juin suivant la clôture de l'exercice.

Les restes à recouvrer et les restes à payer au titre des prises en charge de l'exercice sont justifiés par un état nominatif qui indique en en-tête :

- le montant des prises en charge de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements effectués du 1er janvier au 31 décembre calendaire de la gestion en cours au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice courant ;
- le solde du compte de prise en charge à la clôture de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements comptabilisés dans la gestion suivante du 1er janvier au 30 juin au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice précédent ;
- le solde non recouvré ou non payé restant à justifier à cette date.

☞ *Restes à recouvrer et restes à payer sur exercices antérieurs*

Les états des restes à recouvrer et à payer sur exercices antérieurs sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice.

Les restes à recouvrer sont justifiés en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice.

Les restes à payer sont justifiés en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice. Les débits sur restes à payer sont justifiés par ordres de paiement.

Le montant des états des restes à recouvrer et des restes à payer sur exercices antérieurs doit être égal au solde des comptes de tiers correspondants, à la clôture de l'exercice.

7.3.2.2. États de développement des soldes

Les comptes de la classe 4 non justifiés par des états de restes et les soldes de la classe 5, à l'exception du compte 515 « Compte au Trésor », sont justifiés par des états de développement des soldes arrêtés à la clôture de l'exercice dont un exemplaire est adressé à l'ordonnateur, pour son information.

Il n'y pas lieu de produire des états « NÉANT ».

7.3.2.3. État de l'actif

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.

Toutes les immobilisations, quelle que soit leur nature, sont inscrites à l'état de l'actif par catégorie (incorporelles, corporelles et financières) dans l'ordre du plan de comptes par nature, puis dans l'ordre croissant des numéros d'inventaire attribués par l'ordonnateur.

Chaque immobilisation ainsi répertoriée donne lieu aux informations suivantes :

- année d'acquisition ;
- valeur d'origine ou historique ;
- montant cumulé des amortissements ;
- valeur nette comptable ;
- montant cumulé des provisions ;
- renseignements relatifs à ladite immobilisation.

Il doit y avoir correspondance entre le montant des immobilisations figurant au bilan et le montant total des subdivisions correspondantes de l'état de l'actif.

L'état de l'actif est visé par l'ordonnateur.

7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice

Chaque fiche budgétaire de recettes et de dépenses sert de fiche récapitulative des titres de recettes et des mandats de paiement correspondants.

Les pièces justificatives des opérations intéressant plusieurs comptes sont produites à l'appui de la fiche récapitulative du compte principal. Les fiches récapitulatives des autres comptes comportent une mention de référence au compte à l'appui duquel les justifications sont produites.

Les opérations budgétaires de l'exercice sont justifiées par les pièces particulières suivantes :

☞ *en recettes :*

- par un exemplaire du titre de recettes ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des titres émis.
Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont enliassés et joints à la fiche budgétaire correspondante.

☞ *en dépenses :*

- par la production des mandats émis au cours de l'exercice et réglés à la date d'établissement des états de restes de l'exercice ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des mandats émis.
Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont enliassés et joints à la fiche budgétaire correspondante.
- par une mention portée sur la fiche budgétaire de dépenses faisant renvoi à l'état des restes à payer de l'exercice pour les mandats non réglés à la date d'établissement des états de restes de l'exercice.

7.4. DISPOSITIONS À PRENDRE LORS DE LA REPRISE DES ÉCRITURES

Après établissement et vérification de la balance définitive, les soldes des comptes des classes 1 à 5 figurant sur cette balance sont repris dans les écritures de la nouvelle gestion par balance d'entrée au grand-livre.

Les soldes des comptes 4011, 4041, 4211 et 46711 sont repris par balance d'entrée aux comptes 4012, 4042 et 46712, les soldes des comptes 4111 et 46721 aux comptes 4112 et 46722.

Le résultat de l'exercice qui vient de s'achever, calculé extra-comptablement, est repris en balance d'entrée au compte 12.