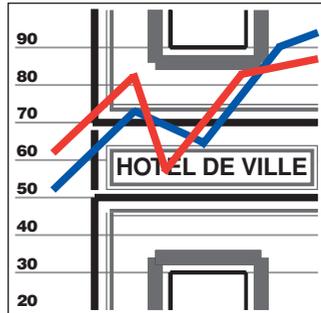


MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR,
DE LA SÉCURITÉ INTÉRIEURE ET DES LIBERTÉS LOCALES

La comptabilité M14 des communes

**Guide
pratique
de l'élu**



3

3

Sommaire

Généralités	4
Une évolution historique	4
Les objectifs	6
L'économie générale de la loi	7
La comptabilité	10
Le plan de comptes	10
Les provisions	12
Les provisions réglementées pour les communes de 3 500 habitants et plus	14
L'amortissement	15
Conséquences de l'introduction de l'amortissement et des provisions	18
Le rattachement des charges et des produits à l'exercice	19
L'autofinancement	21
Le budget	26
La modernisation des procédures budgétaires	26
La présentation des documents budgétaires en M 14	30
Annexes	32
La loi n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales	32
Les ratios de l'article L. 2313-1 du CGCT (art.13 de la loi du 6 février 1992)	34

Ce guide présente la synthèse du texte organisant la réforme de la comptabilité des communes M 14.

Il reprend les conclusions du comité consultatif pour la réforme comptable constitué de représentants de l'administration, des élus locaux, des fonctionnaires territoriaux et des juridictions financières, dont les travaux se sont déroulés de 1990 à 1992.

Le Comité des finances locales, consulté, a apporté des aménagements sur certains points (amortissement, provisions, vote fonctionnel).

La loi n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales a été complétée par des décrets en Conseil d'État.

L'instruction budgétaire et comptable M 14 a reçu l'avis favorable du Comité des finances locales.

Cette nouvelle comptabilité qui a fait l'objet de procédures d'expérimentation par les communes de 1993 à 1996, s'applique à l'ensemble des communes et des établissements publics locaux à caractère administratif depuis le 1^{er} janvier 1997.

L'instruction budgétaire et comptable M 14 précise les adaptations et règles spécifiques concernant l'application de la réforme aux groupements de communes, aux centres communaux d'action sociale et aux caisses des écoles.

Généralités

Depuis la fin du XIX^e siècle, les concepts budgétaires et les concepts comptables se sont rapprochés, mouvement qui a trouvé son aboutissement il y a une trentaine d'années dans la création des instructions budgétaires et comptables M 11 pour les communes de moins de 10 000 habitants et M 12 pour celles de plus de 10 000 habitants. Les principes fondamentaux de la comptabilité publique locale ont été réaffirmés par la loi du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales

Une évolution historique

L'esprit des deux instructions comptables M 11 et M 12 était très proche du plan comptable général de 1947-57, ce qui a permis plusieurs avancées telles que :

- l'unification des nomenclatures comptables et budgétaires (ce qui n'était pas le cas jusqu'alors dans le secteur public d'État) ;
- la séparation très claire entre fonctionnement et investissement ;
- la généralisation de la partie double ;
- l'introduction de la notion des droits constatés.

Mais les instructions budgétaires et comptables M 11 et M 12 visaient aussi à mieux prendre en compte la situation patrimoniale, grâce à l'introduction facultative des principes d'amortissement et de provision et à se rapprocher des objectifs de la comptabilité analytique, grâce à une présentation fonctionnelle. Cependant, ces innovations n'ont pas rencontré le succès escompté. À l'inverse du secteur privé qui tire un certain nombre d'avantages immédiats et concrets de la mise en application de ces règles, les collectivités n'ont pas perçu avec autant d'acuité l'intérêt de l'introduction de tels concepts dans la tenue de leur comptabilité. Aussi ne pratiquaient-elles que rarement les dotations aux amortissements et aux provisions (qui gelaient une partie des recettes de fonctionnement). La présentation fonctionnelle s'avérait trop lourde à gérer, en raison notamment de la contrainte représentée par la ventilation des dépenses indirectes en fin d'année.

Simultanément les techniques comptables ont dû s'adapter à l'évolution de l'environnement économique et juridique, conduisant le Conseil national de la comptabilité (CNC) à concevoir un nouveau plan comptable, le PCG (plan comptable général) de 1982 rénové en 1999 et remplacé par le règlement comptable

n° 99-03 du 29 avril 1999 annexé à l'arrêté du 22 juin 1999. Tous les organismes de droit privé sont tenus de respecter le plan comptable en vigueur, obligation qui s'applique également aux comptabilités publiques de l'État et des collectivités locales. En effet l'article 52 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique précise que les comptabilités publiques s'inspirent du plan comptable général. La mise aux nouvelles normes comptables des organismes publics a été effectuée progressivement avec notamment les instructions comptables M 21 concernant les hôpitaux en 1988, M 31 concernant les organismes HLM en 1989 et M 4 concernant les services industriels et commerciaux en 1990 et 1991.

Il restait à adapter la comptabilité des collectivités locales aux nouvelles normes et en premier lieu celle des communes.

Cette obligation juridique de modernisation de la comptabilité communale s'est située dans le contexte des lois de décentralisation de 1982 et de transferts de compétences de 1983. En effet, l'élargissement des compétences (éducation, culture, urbanisme, social...) des collectivités locales a entraîné une augmentation substantielle de leurs budgets, leurs dépenses passant de 250 milliards de francs en 1980 à plus de 765 milliards de francs en 1995, l'encours de la dette du secteur public local atteignant 762 milliards de francs (environ 8 % du PIB). Ces masses financières ont rendu indispensables l'utilisation d'instruments de gestion plus performants capables de permettre en même temps, l'exercice d'un contrôle budgétaire par les préfets et l'exercice d'un droit de regard par les citoyens. Les outils M 11 et M 12 n'étaient plus adaptés à ces nécessités. En l'absence de pratiques d'amortissement, de provision et de rattachement des charges et des produits à l'exercice, la notion de résultat était incomplète. Le bilan ne donnait pas une estimation exacte de la valeur des immobilisations.

Le caractère indispensable de cette réforme comptable ne signifiait cependant pas un alignement total sur le PCG de 1982 rénové en 1999. Pour tenir compte de la spécificité du secteur public, la méthode d'élaboration de la réforme du cadre budgétaire et comptable a été marquée par un souci de concertation permanent. Un comité consultatif constitué de 14 membres, dont la moitié représentant le monde local, a été chargé de formuler des propositions qui, après l'aval des ministères de l'Intérieur et du Budget, furent transmises pour avis, à deux reprises, au Comité des finances locales et présentées à de nombreuses associations d'élus. Les remarques du CFL ont enrichi le texte de loi qui a été adopté et promulgué le 22 janvier 1994.

Une telle réforme devait intégrer le caractère propre des collectivités locales, il importait de concevoir à leur intention un cadre adapté à cette logique en tenant compte des spécificités qui sont les leurs et qui diffèrent du secteur privé.

Il en est ainsi, de certaines règles propres au secteur public :

- les règles budgétaires : caractère limitatif des crédits, séparation du budget en 2 sections équilibrées ;
- les règles de comptabilité publique : séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

Les incidences comptables de la réforme ne devaient pas induire une augmentation des charges. Pour l'éviter, il a été prévu une mise en œuvre progressive des nouvelles mesures telles que les amortissements qui génèrent une charge budgétaire, de manière à limiter l'accroissement éventuel des charges à un maximum de 2 % du produit fiscal de l'année antérieure.

Cette réforme a fait l'objet d'une expérimentation minutieuse, auprès des petites communes à partir de 1993, auprès des plus importantes à partir de 1994 et a été considérablement élargie en 1995 puis en 1996 où elle a concerné plus de 6 000 communes. Cette période d'expérimentation a permis de résoudre les difficultés techniques, de pratiquer une large information et de former les responsables, fonctionnaires et élus qui devaient être dès le 1^{er} janvier 1997 les utilisateurs de ce nouveau cadre budgétaire et comptable.

Les objectifs

Outre l'adaptation au PCG de 1982 rénové en 1999, un triple souci de modernisation, de consolidation et de transparence a animé les concepteurs de la réforme.

La modernisation Les procédures et les documents budgétaires deviennent de véritables outils de gestion.

La consolidation La nouvelle comptabilité comporte des développements nouveaux destinés à donner des informations plus précises et plus complètes sur l'ensemble des actions entreprises par les municipalités, sur les incidences qu'elles peuvent avoir sur les finances communales, en particulier en ce qui concerne les engagements « hors bilan », et sur leur patrimoine. L'application d'une nomenclature issue du PCG de 1982 rénové en 1999 facilite l'analyse de ces informations.

La transparence

Les documents de synthèse (bilan, compte de résultat, annexes) sont très largement inspirés de ceux prévus dans le plan comptable général de 1982 rénové en 1999 et contribuent à une meilleure compréhension des comptes communaux. Les documents budgétaires contiennent dorénavant des informations détaillées, destinées à doter les responsables locaux d'outils d'analyse et de gestion propres, et à faciliter l'exercice de la démocratie locale.

L'économie générale de la loi

Une mise en œuvre différenciée par strate démographique

Toutes les obligations comptables du PCG de 1982 rénové en 1999 ne s'appliquent pas indistinctement à toutes les collectivités locales. Les amortissement, les rattachements des charges et des produits à l'exercice, certaines provisions ne concernent de façon obligatoire que les communes de 3 500 habitants et plus.

L'application des principes du PCG de 1982 rénové en 1999

Le nouveau plan de comptes et la nouvelle nomenclature comptable M 14 se rapprochent du PCG de 1982 rénové, grâce à l'application de plusieurs de ses grands principes généraux.

• La prudence

Ce principe a été énoncé par le plan comptable général. Il implique que les états comptables doivent refléter une image fidèle de la situation et des opérations de la collectivité.

La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence aux obligations de régularité et de sincérité.

Le principe de prudence se définit ainsi :

Il s'agit de l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes, susceptibles de grever le patrimoine ou l'équilibre de gestion de la collectivité. Cette notion trouve sa traduction entre autre, dans l'obligation d'amortir ou de provisionner pour les communes de plus de 3 500 habitants.

• La sincérité

Ce principe est lié au précédent.

La sincérité est l'application des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations. L'instruction M 14, en rendant possible la

présentation des documents de synthèse (bilan, compte de résultats...) sous des formes proches de celles du droit commun, permet une meilleure analyse des comptes et améliore la sincérité et la transparence (déjà renforcées par la loi d'orientation du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République qui a rendu obligatoire la tenue de certaines annexes).

L'indépendance des exercices

Les règles d'établissement des divers documents comptables ont posé le principe de la durée d'un an des exercices comptables en comptabilité privée. Le pendant de cette règle en comptabilité publique est celui de l'annualité budgétaire. L'instruction M 14 permet le respect de cette règle de l'annualité en introduisant l'obligation de rattachement des charges et produits à l'exercice auquel ils se rapportent dès lors que leur montant peut avoir un effet significatif sur le résultat. Cette obligation concerne la seule section de fonctionnement.

Pour la section d'investissement les crédits engagés non mandatés à la fin de l'exercice constituent des restes à réaliser et sont repris dans l'exercice suivant.

Par ailleurs, le recours à la procédure des autorisations de programme et crédits de paiement prévue par la loi du 6 février 1992 permet également de respecter la règle de l'annualité, en évitant de gonfler les masses budgétaires par l'inscription de dépenses et de recettes qui concernent des opérations à caractère pluriannuel. En effet seuls sont inscrits au budget les crédits de paiement de l'exercice qui concernent la fraction de l'opération qui sera effectivement réalisée et payée dans l'exercice.

La modernisation budgétaire

La loi du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités dite loi M 14 a eu pour objet d'améliorer la gestion locale en modernisant les procédures budgétaires et la contenance des documents budgétaires. Le cadre comptable et les instructions budgétaires ont été subdivisés en trois niveaux, suivant des seuils démographiques afin de prendre en compte la réalité locale. Dans tous les cas, la comptabilité générale est tenue par nature.

Communes de 3 500 habitants et plus

Un système développé s'applique à ces communes avec une présentation de leurs documents budgétaires sous une forme fonctionnelle. Toutefois, les élus des communes de plus de 10 000 habitants ont le choix de voter leur budget selon le classement qu'ils veulent privilégier (présentation par nature ou par fonc-

tion). Un état complémentaire au budget viendra donner une présentation croisée selon la ventilation non soumise au vote (nature ou fonctionnelle).

Communes de 500 à 3 500 habitants

Un système de base s'applique à ces communes, avec une présentation par nature de leurs documents budgétaires. Pour ces communes, il n'est pas prévu de présentation fonctionnelle.

Communes de moins de 500 habitants

Un système simplifié s'applique à ces communes, avec une nomenclature abrégée et des documents budgétaires simplifiés. Ici également le budget est voté par nature.

L'amélioration de l'information financière

La M 14 comporte en annexe des documents budgétaires des états allant dans le sens d'une meilleure transparence et d'une meilleure information sur la situation financière et patrimoniale destinés à compléter l'information financière contenue dans le budget. Ces annexes concernent les contrats de crédit-bail, la répartition des charges, les engagements donnés et reçus, la liste des immobilisations.

Les annexes sont individualisées en deux grandes catégories : les annexes donnant des informations sur l'état du bilan (avec des renseignements concernant la dette, les provisions...) et celles en donnant sur le détail de la classe 8 « engagements hors bilan » (emprunts garantis, contrats de crédit-bail...).

La comptabilité

Le plan de comptes

Le plan de comptes de l'instruction M 14 se présente en huit classes et les comptes sont répartis en comptes de bilan (classes 1 à 5), comptes de résultat (classes 6 et 7) et comptes spéciaux, retraçant les engagements hors bilan (classe 8).

Présentation du plan de comptes en M 14

Comptes de bilan

Classes

- 1 Comptes de capitaux
- 2 Comptes d'immobilisation
- 3 Comptes de stocks et d'encours
- 4 Comptes de tiers
- 5 Comptes financiers

Comptes de résultat

Classes

- 6 Comptes de charges
- 7 Compte de produits

Comptes spéciaux

Classes

- 8 Comptes spéciaux

La classe 1 – « Comptes de capitaux »

Elle comporte la majeure partie des éléments (réserves, emprunts et dettes assimilées, etc.) regroupés dans cette classe par le PCG de 1982 rénové, mais aussi des comptes spécifiques aux collectivités (FCTVA, TLE, certaines taxes d'urbanisme ainsi que les amendes de police, qui constituent des dotations non affectées). Enfin, le compte 13 (subventions d'investissement) retrace notamment les subventions reçues, affectées au financement d'un équipement particulier et les comptes 14 et 15 qui retracent les provisions réglementées et les provisions pour risques et charges.

La classe 2 – « Comptes d'immobilisation »

Elle retrace les immobilisations corporelles, incorporelles et financières (comptes 20 à 27) qui représentent le patrimoine communal. Les amortissements des immobilisations sont récapitulés aux subdivisions du compte 28. Ceux-ci sont justifiés par un plan d'amortissement dont la collectivité fixera la durée. La technique de

l'amortissement consiste à prélever sur les recettes de fonctionnement et à affecter en section d'investissement une dotation forfaitaire qui correspond à une fraction de la valeur du bien, durant la période définie, sur la base du coût historique et en fonction de la durée retenue. Les amortissements ne sont obligatoires que pour certaines collectivités (communes de plus de 3 500 H) et certains biens (voir chapitre relatif aux amortissements). Il s'agit d'une forme d'autofinancement qui permet de prévoir le renouvellement des biens dont la valeur se déprécie.

La classe 3 – « Comptes de stocks et encours »

Les comptes de stocks servent à retracer :

- les stocks de fournitures et de denrées immédiatement consommées.
- les stocks entrant dans un cycle de production.

Ceux-ci concernent les opérations relatives aux lotissements et aux zones d'aménagement (315 « Terrains à aménager », 3 555 « Terrains aménagés ») qui sont gérées en budget annexes.

Les provisions pour dépréciation des stocks font également partie de la section d'investissement. Seuls sont budgétaires les stocks qui rentrent dans le cycle de production.

La classe 4 – « Comptes de tiers »

La classe 4 comprend les créances et les dettes non exclusivement financières dont l'échéance est à moins d'un an, ou du moins à court terme. Elle enregistre également des comptes de régularisation. À noter que le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » figurera au budget ainsi que les comptes 456, 457, 458 « Opérations pour compte de tiers » et le compte 49 « Provisions pour dépréciation des comptes de tiers ». Mise à part la budgétisation de ces comptes, on peut signaler l'utilisation des comptes 408 et 418, non budgétaires, servant au rattachement des charges et des produits. Les comptes de classe 4 sont gérés par le comptable de la collectivité hormis ceux cités ci-dessus qui sont budgétaires.

La classe 5 – « Comptes financiers »

Ceux-ci décrivent la trésorerie de la collectivité ou les placements financiers à court terme (moins d'un an). Les comptes financiers de cette classe ne sont pas budgétaires, ils sont gérés par le comptable de la collectivité

La classe 6 – « Charges »

- Les subventions d'équipement versées font partie de cette classe (compte 657) ; la faculté de les étaler sur 5 ans a été rendue pos-

sible par transfert en section d'investissement par le biais du compte 481 qui fait ensuite l'objet d'un amortissement.

- Les charges et les produits sont reclassés de manière à faire apparaître en priorité les coûts généraux (comptes 60, 61 et 62) et les financements (comptes 70 et 71) des services rendus aux administrés. Les charges de personnel sont individualisées au compte 64 qui, du point de vue budgétaire, formera avec les comptes 621, 631 et 633 un seul et même chapitre. Il y a ensuite correspondance entre les comptes retraçant les autres charges et produits courants (comptes 65 et 75), les charges et produits financiers (comptes 66 et 76), les charges et produits exceptionnels (comptes 67 et 77) et les dotations et reprises sur amortissements et provisions (comptes 68 et 78). Le compte 79 est utilisé pour transférer en investissement des charges provisoirement imputées en section de fonctionnement en vue de leur étalement.

La classe 7 – « Produits »

Elle répond à peu près à la même présentation que la classe 6 (voir ci-dessus). Par ailleurs, le compte 73 retrace les impôts et taxes en distinguant les impositions reclassées selon des critères économiques.

La classe 8 – « Comptes spéciaux »

Celle-ci ne retrace plus les opérations sur exercices antérieurs comme dans la nomenclature précédente (celles-ci figurent dans les comptes de charges et de produits), mais comptabilisera les engagements hors bilan ainsi que les mouvements affectant les valeurs inactives de la commune

La classe 9

La classe 9 est inspirée de la nomenclature NFA (nouvelles fonctions des administrations), déjà utilisée pour les services de l'État (voir fiche relative à la nomenclature fonctionnelle).

Les provisions

La constitution d'une provision est l'une des applications comptables du principe de prudence. Comme les amortissements, les provisions génèrent à la fois des dépenses de fonctionnement et des recettes d'investissement. Elles participent donc au même titre que le prélèvement sur recettes de fonctionnement au financement de la section d'investissement et ceci sans affectation particulière des fonds.

Le montant de la provision est diminué ou repris lorsque la provi-

sion est devenue en tout ou partie sans objet. La reprise vient alors en déduction de l'autofinancement de l'exercice concerné.

Conformément au plan comptable général, l'instruction M 14 maintient les deux types de provisions de droit commun existantes, et crée trois sortes de provisions réglementées obligatoires.

Les provisions de droit commun

Provisions pour risques et charges (compte 15)

Elles sont destinées à couvrir des risques et charges nettement précisés quant à leur objet, dont la réalisation est incertaine mais que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Elles n'ont aucun caractère systématique. Elles sont ponctuellement constituées dans deux cas :

- lorsque la charge ou le risque envisagé n'est pas certain mais probable (s'il est certain, il n'y a pas lieu de provisionner, mais de constater la perte ou la charge) ;
- lorsque la charge ou le risque envisagé est certain mais n'est pas connu dans son montant exact et doit par conséquent faire l'objet d'une évaluation.

Provisions pour dépréciation des immobilisations

Il s'agit de la constatation de l'amoidrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles. Concernant généralement les immobilisations non amortissables, elles peuvent aussi s'appliquer aux immobilisations amortissables (si l'amoidrissement de valeur est jugé réversible). Elles sont constituées à l'initiative de la collectivité et n'ont pas non plus de caractère systématique.

Elles s'inscrivent aux comptes 29, 39, 49 ou 59.

Les provisions réglementées

Il s'agit de provisions pour risques, forfaitaires et obligatoires (compte 14, à distinguer des provisions pour risques et charges et des provisions pour dépréciation). On en distingue également deux sortes avec des modalités d'application différentes.

Provision spéciale pour toute dette financière faisant l'objet d'un différé d'amortissement

(Décret n° 96-1249 du 26 décembre 1996 codifié à l'article R 2321-3 du CGCT)

Cette provision obligatoire est constituée lorsque le montant de l'annuité de l'exercice, au titre du capital et des intérêts, est inférieur à la moyenne des annuités prévues pour les cinq exercices suivants, telles que les retrace l'état de la dette annexé au budget.

Calcul de la provision

L'écart entre l'annuité moyenne des cinq exercices à venir et l'annuité inscrite au budget est rapporté aux ressources propres de la section d'investissement du budget hors dotation aux provisions pour remboursement différé. Si ce rapport dépasse 5 %, la dotation aux provisions sera au minimum égale à la moitié de l'écart ci-dessus constaté (pour les communes et leurs établissements publics de 3 500 habitants et plus, l'annuité comprend les intérêts courus non échus, y compris ceux dont le remboursement est différé de plus d'un exercice). Si l'écart est inférieur à 5 %, il n'y a pas lieu de constituer de provision.

La dotation aux provisions fait l'objet d'un réajustement annuel lors de l'adoption du budget primitif sur la base du calcul ci-dessus. Elle est reprise lorsque les conditions des 1) et 2) ci-dessus cessent d'être remplies.

L'assemblée délibérante se prononce sur le montant de la dotation aux provisions. Elle délibère sur la reprise des provisions constituées. L'état des provisions constituées est joint au budget primitif et au compte administratif.

Les provisions réglementées obligatoires pour les communes de 3 500 habitants et plus

Provisions liées aux garanties d'emprunt (décret n° 96-524 du 13 juin 1996 codifié aux articles R 2252-2, R 2252-3, R 2252-4 du CGCT.

Ces provisions s'appliquent aux garanties d'emprunt accordées par la commune à des organismes autres que les organismes reconnus d'intérêt général ou intervenant dans le secteur du logement social (art. 5 de la loi du 22 juin 1994 ; art.L. 2252-3 du CGCT).

La commune qui n'a pas obtenu un cautionnement auprès d'un établissement de crédit ou qui ne participe pas à un organisme de capital risque doit constituer une provision assise sur les annuités d'emprunts garantis ou cautionnés par ses soins.

Cette provision ne concerne que les communes de 3 500 habitants et plus.

La loi exclut les garanties accordées aux organismes visés au 5^e alinéa de l'article L. 2252-1 et à l'article L. 2252-2 du CGCT. Si le cautionnement obtenu est partiel, la commune provisionne la part de l'emprunt garanti non couverte par la caution.

Calcul de la provision

Selon l'article R 2252-3 du CGCT la provision est égale à 2,5 % du montant total des annuités d'emprunts garantis ou cautionnés

au 31 décembre de l'exercice précédent. Elle doit atteindre 10 % du montant total des annuités d'emprunts garantis ou cautionnés au 31 décembre de l'exercice. Si elle excède ce seuil, la provision peut être reprise à hauteur de la différence entre son montant et le plafond de 10 %.

En cas de mise en jeu de la garantie ou de la caution, la provision peut être reprise à hauteur de la dépense supportée par la commune. Le suivi et l'emploi des provisions sont retracés sur un état annexe aux documents budgétaires.

Provisions pour litiges et contentieux

Article R 2321-2 du CGCT

La provision est constituée lorsqu'une première décision de justice rend probable le risque de mise à la charge de la commune ou de l'établissement d'une dépense et à hauteur du risque estimé. Elle est reprise lorsqu'elle devient sans objet (réalisation ou disparition du risque).

L'assemblée délibérante détermine le montant de la provision, dont le suivi et l'emploi sont retracés sur un état joint au budget primitif et au compte administratif.

L'amortissement (article R 2321-1 du CGCT)

L'amortissement est une technique comptable qui permet chaque année de constater forfaitairement la dépréciation des biens et de dégager des ressources destinées à les renouveler. Ce procédé permet donc de faire apparaître à l'actif du bilan la valeur réelle des immobilisations et d'étaler dans le temps la charge relative à leur remplacement.

L'application du plan comptable général de 1982 rénové a introduit l'amortissement obligatoire au sein du secteur public local : hôpitaux, offices d'HLM, services publics industriels et commerciaux.

- La loi du 22 juin 1994 ne rend obligatoires les dotations aux amortissements des immobilisations que pour les communes ou les groupements de communes dont la population est supérieure ou égale à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics. Les autres communes, ou groupements pourront pratiquer les amortissements de manière facultative.
- Restent hors du champ d'application les éléments tels que la voirie ou les bâtiments, car ceux-ci ne se déprécient pas régulièrement et de façon irréversible s'ils font l'objet de dépenses d'entretien régulières. À cet effet, un système de provision pour dépréciation ou pour risques et charges est envisageable pour ces deux éléments.

L'amortissement obligatoire porte sur :

- les biens meubles autres que les collections et œuvres d'art ;
- les biens immeubles productifs de revenus, y compris les immobilisations remises en location ou mises à disposition d'un tiers privé contre paiement d'un droit d'usage et non affectées directement ou indirectement à l'usage du public ou à un service public administratif ;
- les immobilisations incorporelles correspondant aux frais d'études et aux frais d'insertion non suivis de réalisation, aux frais de recherche et de développement et aux logiciels ;

Calcul des dotations aux amortissements :

- la **base** est le coût historique de l'immobilisation (c'est-à-dire son coût d'acquisition ou de réalisation) ;
- la **méthode** retenue est la méthode linéaire. Toutefois, une commune peut, par délibération, adopter un mode d'amortissement dégressif, variable, ou réel ;
- la **durée** est fixée par l'assemblée délibérante, qui peut se référer au barème de l'instruction M 14, reproduit ci-après.

Pour les immobilisations incorporelles, les frais d'études et les frais d'insertion non suivis de réalisation et les frais de recherches et de développement, la durée d'amortissement ne peut excéder cinq ans.

L'assemblée délibérante peut fixer un seuil en deçà duquel les immobilisations de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide s'amortissent sur un an.

En raison du principe de permanence des méthodes, tout plan d'amortissement commencé doit être poursuivi jusqu'à son terme sauf cession, affectation, mise à disposition, réforme ou destruction du bien. Le plan d'amortissement ne peut être modifié qu'en cas de changement significatif dans les conditions d'utilisation du bien.

Tableau indicatif des données courantes d'usage de certaines immobilisations

Amortissement	
• Immobilisations incorporelles	Durée d'amortissement
Logiciels	2 ans
• Immobilisations corporelles	Durée d'amortissement
Voitures	5 à 10 ans
Camions et véhicules industriels	4 à 8 ans
Mobilier	10 à 15 ans
Matériel de bureau électrique ou électronique	5 à 10 ans
Matériel informatique	2 à 5 ans

Matériels classiques	6 à 10 ans
Coffre-fort	20 à 30 ans
Installations et appareils de chauffage	10 à 20 ans
Appareils de levage, ascenseurs	20 à 30 ans
Appareils de laboratoire	5 à 10 ans
Équipements de garages et stations	10 à 15 ans
Équipements des cuisines	10 à 15 ans
Équipements sportifs	10 à 15 ans
Installation de la voirie	20 à 30 ans
Plantations	15 à 20 ans
Autres équipements et aménagements de terrains	15 à 30 ans
Terrains de gisements (mines et carrières)	durée du contrat d'exploitation
Constructions sur sol d'autrui	durée du bail à construction
Bâtiments légers, abris	10 à 15 ans
Agencements de bâtiments, aménagements, installations électriques et téléphoniques, canalisations	15 à 20 ans

Un état des biens meubles et immeubles est joint aux documents budgétaires. Il indique, pour les biens amortis ainsi que pour les biens acquis, cédés, affectés, mis à disposition, réformés ou détruits :

- la durée d'amortissement ;
- le coût historique ;
- la valeur nette comptable ;
- les amortissements antérieurs ;
- l'amortissement de l'exercice.

Inscription budgétaire et comptable

Comptablement et budgétairement, l'amortissement consiste à inscrire en dépense de fonctionnement la dotation annuelle au compte 68 « Dotation aux amortissements », la même somme apparaissant en recette d'investissement au compte 28 « Amortissement ». L'amortissement apparaît comme une affectation obligatoire d'une partie de l'excédent de fonctionnement à la section d'investissement et constitue en conséquence un autofinancement minimal destiné au renouvellement des immobilisations. Les dotations aux amortissements obligatoires, ou facultatives, pour les communes de moins de 3 500 habitants, ou pour les biens non obligatoirement amortissables dans les communes de plus de 3 500 habitants, font donc partie des ressources propres internes de la section d'investissement, libres d'emploi.

Conséquences de l'introduction de l'amortissement et des provisions

La loi de 1994 tire les conséquences de l'introduction des dotations aux amortissements et provisions (art. L. 2331-4 et L. 2331-6 du CGCT) en incluant les amortissements et les provisions parmi les recettes non fiscales de la section d'investissement et les classe parmi les dépenses obligatoires.

Elle permet dans certains cas de prendre en compte certaines recettes propres d'investissement, qui viennent atténuer la charge induite par les dotations. Si les dotations aux amortissements, aux provisions pour dépréciation, pour risques et charges, ou réglées, entraînent une augmentation des dépenses de fonctionnement de plus de 2 % du produit des impôts directs locaux figurant au budget de l'exercice, la dépense excédant ce seuil peut faire l'objet d'un étalement. L'impact financier de ces dépenses devrait cependant rester très exceptionnel.

- Les amortissements et les provisions ne constituent qu'une des composantes de l'autofinancement minimum exigé par l'article 8 de la loi du 2 mars 1982 codifié à l'article L 1612-4 du code général des collectivités territoriales pour couvrir le remboursement de l'annuité en capital. Ils devront dans la majorité des cas, être complétés par un autofinancement supplémentaire.
- Le champ d'application des amortissements et provisions a été volontairement limité.
- Les subventions reçues au titre du financement d'un bien amortissable donnent lieu à une reprise en section de fonctionnement, qui vient atténuer la charge de l'amortissement.

Calcul et modalités de l'étalement

(décret n° 96-525 du 13 juin 1996 codifié aux articles R 2331-5, R 2331-6, et R 2331-7 du CGCT).

Lorsque la commune limite les dotations dans les conditions prévues par la loi, le montant de ces dotations doit au moins être égal à la différence entre le remboursement en capital des annuités d'emprunts à échoir au cours de l'exercice et les recettes propres de la section d'investissement, à l'exclusion des recettes utilisées au financement des dotations aux amortissements et provisions. La différence entre le montant des dotations obligatoires et celui des dotations inscrites au budget est suivie dans une subdivision spécifique des engagements hors bilan de la commune.

Le montant des sommes étalées est réintégré dans les dépenses de fonctionnement en tout ou partie dès lors que les dotations de l'exercice restent en dessous du seuil de 2 %.

Le rattachement des charges et des produits de l'exercice

Le rattachement des charges et des produits de l'exercice est une application du principe d'annualité du PCG de 1982 rénové. Il a pour objet de réintégrer dans le compte de résultat (la section de fonctionnement) toutes les charges correspondant à des services faits et tous les produits correspondant à des droits acquis nés au cours d'un exercice mais qui n'ont pu être comptabilisés (factures non établies, échéance qui intervient après la clôture de l'exercice, etc.). La « journée complémentaire » permet de dénouer la majeure partie des opérations qui chevauchent l'exercice, mais elle ne transcrit que de façon incomplète les opérations en cause dans l'exercice où se situe le fait générateur.

Il convient donc d'intégrer dans le résultat annuel les charges correspondant à des services faits et tous les produits correspondant à des droits acquis au cours de l'exercice considéré. Toutefois, cette procédure ne s'applique qu'aux communes de plus de 3 500 habitants. Le rattachement ne concerne que la seule section de fonctionnement, ce qui permet de dégager le résultat réel de l'exercice, mais ne concerne pas la section d'investissement qui peut faire apparaître des restes à réaliser. Une grande partie des charges à rattacher se rapporte aux intérêts courus non échus (ICNE) sur emprunts. Ainsi il faut comptabiliser les dépenses en intérêts dus au titre de N et payables en N + 1.

Budgétisation et comptabilisation

En année N. Les charges et les produits afférents à l'exercice font l'objet d'un rattachement respectivement aux comptes concernés des classes 6 et 7. Les crédits nécessaires doivent être ouverts au budget (en dépenses et en recettes).

En année N + 1. Il y a lieu de comptabiliser les paiements et les encaissements sur les charges et les produits rattachés. Deux méthodes existaient avant le 1^{er} janvier 2000 : la régularisation et la contrepassation. Depuis cette date, seule subsiste la méthode de contrepassation (ou extourne). Elle se pratique au 1^{er} janvier N + 1 sur les écritures passées au 31 décembre N. Ensuite, les paiements et les encaissements s'imputent aux comptes de charges et de produits de l'exercice. Les contrepassations et les paiements et les encaissements figurent désormais au budget et au compte administratif. Par ailleurs, la procédure de la contrepassation ne peut pas conduire à rendre débiteurs les comptes de la classe 7, ni créditeurs les comptes de la classe 6.

Exemples

Rattachement des charges par contrepassation ou extourne

Rattachement au 31 décembre N :

D	60621*	C	D	408	C
<hr/>			<hr/>		
	4 600			4 600	

* avec émission d'un mandat

Contrepassation au 1^{er} janvier N + 1 :

D	408	C	D	60621	C*
<hr/>			<hr/>		
	4 600			4 600	

* écriture d'ordre non budgétaire avec rétablissement des crédits

Paiement à réception de la facture en N + 1 :

D	60621*	C	D	4011	C
<hr/>			<hr/>		
	4 617			4 617	

* avec émission d'un mandat

Rattachement des produits

Location d'un local payable trimestriellement à terme échu ; période du 30 novembre N au 31 décembre N pour 1 200 €.

Rattachement au 31 décembre N :

D	418	C	D	752*	C
<hr/>			<hr/>		
	1 200			1 200	

* avec émission d'un titre de recettes

Mise à l'encaissement le 28 février N + 1 :

D	4111	C	D	418*	C
<hr/>			<hr/>		
	1 200			1 200	

* avec émission d'un titre de créance

Intérêts courus non échus par contrepassation ou extourne

Remboursement de l'annuité d'un emprunt à échéance du 1^{er} septembre. Les intérêts de l'année N pour la période du 1^{er} septembre N au 31 décembre N s'élèvent à 4 408,32 €.

Contrepassation ou extourne

Année N : Rattachement au 31 décembre N

D	661*	C	D	16882*	C
<hr/>			<hr/>		
	4 408,32			4 408,32	

* avec émission d'un mandat; opération d'ordre budgétaire

Année N + 1 : Contrepassation au 1^{er} janvier N + 1

D	16882*	C	D	661*	C
4 408,32			4 408,32		

* avec émission d'un mandat; opération d'ordre budgétaire

Paiement à l'échéance N + 1 :

D	661	C	D	47211	C
13 123,92			13 123,92		

L'autofinancement

Dans la comptabilité communale, l'établissement du budget local supposait, jusqu'à la mise en place de la M 14, que l'on dégage un excédent de recettes de fonctionnement pour financer les dépenses d'investissement. Ce prélèvement donnait lieu à une affectation préalable du résultat, puisque le montant du prélèvement inscrit au budget était exécuté dans l'exercice même, par émission d'un mandat et d'un titre de recettes. La lisibilité des comptes s'en trouvait faussée. Par ailleurs, cette affectation s'opérait même si le résultat effectivement dégagé était inférieur aux prévisions. La section de fonctionnement pouvait ainsi apparaître en déficit à cause de la réalisation du prélèvement.

En M 14, le principe d'un prélèvement sur les recettes de fonctionnement a été maintenu : il s'agit d'une technique d'autofinancement qui vient compléter les deux autres techniques que sont les amortissements et les provisions et s'ajoute aux ressources propres de la section d'investissement pour financer les dépenses d'investissement.

Composition de l'autofinancement en M 14

Virement complémentaire
Provisions
Amortissements
Ressources propres (FCTVA, TLE, Taxe urb.)

Le prélèvement sur la section de fonctionnement et son affectation s'opèrent en deux temps

En année N Prévision

Au budget primitif de l'année N, le montant du prélèvement est inscrit en prévision, sur une ligne budgétaire ne donnant pas lieu à réalisation, codifiée 023 dans les dépenses de la section de fonctionnement et 021 dans les recettes d'investissement. Bien qu'il s'agisse d'une prévision, les recettes correspondantes de la section d'investissement sont immédiatement utilisables pour financer les dépenses d'investissement.

En année N + 1 Détermination

Lorsqu'il est conforme aux prévisions le solde de la section de fonctionnement fait apparaître au 31 décembre N au compte administratif un excédent alors que la section d'investissement fait apparaître au contraire un solde négatif.

Le résultat global de l'exercice se compose ainsi :

- du résultat de la section de fonctionnement ou résultat comptable obtenu par différence entre les recettes et celui des dépenses de la section ;
- du besoin de financement qui équivaut au solde d'investissement corrigé des restes à réaliser en dépenses et en recettes.

Ce résultat est celui qui sera affecté en section d'investissement pour réaliser l'autofinancement prévu.

Affectation

Articles L. 2311-5, R. 2311-11, R. 2311-12 et R. 2311-13 du CGCT

Une fois le résultat déterminé l'affectation s'effectue sur décision de l'assemblée délibérante :

- soit après le vote du compte administratif ;
- soit de manière anticipée lors du vote du budget primitif de N + 1 s'il intervient avant le vote du compte administratif

L'affectation qui intervient dans ce cas sur la base d'un résultat estimé doit donner lieu à un ajustement si le résultat définitif diffère de l'estimation. La différence doit être régularisée par décision modificative.

Le résultat de la section de fonctionnement qui doit couvrir prioritairement le besoin de financement, est affecté par émission d'un titre de recette au compte 1068 pour réaliser l'autofinancement prévu.

Le surplus éventuel peut également être affecté selon le choix de l'assemblée délibérante à la section d'investissement (au compte 1068) ou faire l'objet d'un report en section de fonctionnement. S'il est négatif et ne peut couvrir le besoin de financement le résultat fait l'objet d'un report en section de fonctionnement.

Exemple

Autofinancement de 1 000 euros prévu au budget primitif (BP) de l'année N

Budget primitif de l'année N

	Dépenses	Recettes
investissement		021 virement compl. 1 000
fonctionnement	023 virement compl. 1 000	

Quatre cas différents peuvent se présenter.

1^{er} cas

Au compte administratif de l'année N, le résultat de fonctionnement est un excédent de 1 000 euros. Le conseil municipal affecte le résultat en réserves au c/1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »

Reprise au budget supplémentaire de l'année N + 1 (ou au budget primitif si le compte administratif est voté avant celui-ci) :

	Dépenses	Recettes
investissement	001 déficit reporté : 1 000	c/1068 : 1 000
fonctionnement		

Le déficit d'investissement est apuré et l'autofinancement réalisé. Il n'y a pas de résultat reporté en fonctionnement (puisque'il a été totalement affecté).

2^e cas

Au compte administratif de l'année N, le résultat de fonctionnement est un excédent de 1 200 euros (il y a donc 200 euros d'excédent supplémentaire par rapport aux prévisions). Le conseil municipal peut affecter le résultat selon deux options

– **1^{re} option** : en totalité en réserves au compte 1068 (« Excédents de fonctionnement capitalisés »)

Budget supplémentaire de l'année N + 1

	Dépenses	Recettes
investissement	dépenses nouvelles : 200 001 déficit reporté : 1 000	c/1068 : 1 200
fonctionnement		

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200 euros) a servi à financer des dépenses d'investissement.

– **2^e option** :

- en réserves au c/1068 pour 1 000 euros
- en report de fonctionnement pour 200 euros

Budget supplémentaire de l'année N + 1

	Dépenses	Recettes
investissement	001 déficit : 1 000	c/1068 : 1 000
fonctionnement	Dépenses nouvelles : 200	Excédent reporté : 200

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) a servi à financer des dépenses de fonctionnement.

3^e cas

Au compte administratif de l'année N, le résultat de fonctionnement est un excédent de 700 euros.

Le conseil municipal affecte le résultat en réserves pour 700 euros (pas de possibilité de report en fonctionnement) ; il doit en outre équilibrer la section d'investissement afin de compenser l'insuffisance de l'autofinancement pour 300 euros.

Budget supplémentaire de l'année N + 1

	Dépenses	Recettes
investissement	001 déficit : 1 000	Recettes nouvelles ou réduction de dépenses : 300 c/1068 : 700
fonctionnement		

4^e cas

Au compte administratif de l'année N, le résultat de fonctionnement est un déficit de 100 euros :

- aucune affectation possible ;
- au budget supplémentaire, le conseil municipal doit résorber, non seulement le déficit d'investissement, mais aussi celui de fonctionnement ;

– 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'année N + 1

	Dépenses	Recettes
investissement	001 déficit : 1 000	Recettes nouvelles* : 1 000
fonctionnement	002 déficit : 100	Recettes nouvelles* : 100

* ou réduction des dépenses

Remarque : le résultat à affecter se compose du *résultat excédentaire de la section de fonctionnement* issu de la différence entre les réalisations en recettes et celles en dépenses, y compris les charges et produits rattachés, mais *hors restes à réaliser* de fonctionnement. Le résultat doit couvrir le besoin de financement de la section d'investissement, c'est-à-dire le solde d'exécution négatif, auquel s'ajoute le solde des restes à réaliser.

Le budget

La modernisation des procédures budgétaires (art.L. 2312-3 et R. 2311-1 du CGCT)

La réforme de la comptabilité des communes M 14 ne se borne pas à mettre en place un nouveau plan de comptes conforme au plan comptable général de 1982 : elle modernise les procédures budgétaires afin de faciliter le vote des crédits par le conseil municipal et leur suivi. Par ailleurs, elle introduit une présentation fonctionnelle pour les communes de 3 500 à 10 000 habitants et donne à celles de plus de 10 000 habitants une possibilité d'option entre le vote du budget par nature ou par fonction.

Définition du chapitre et de l'article

Elle diffère selon que le budget est voté par nature ou par fonction. Conformément à l'article L. 2312-2 du CGCT, les crédits sont votés par chapitre et, si le conseil municipal en décide ainsi, par article.

Budget voté par nature

Le chapitre

Il correspond au **compte par nature à deux chiffres**, à l'exception :

- **du compte enregistreur, dans les communes de plus de 100 000 habitants, les frais de fonctionnement des groupes d'élus, qui constitue à lui seul un chapitre ;**
- **des chapitres de regroupement (ou globalisés)**
 - ▶ en section de fonctionnement :
 - les charges à caractère général (codifié 011 en dépenses) comprenant les comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 635, 637 et 713 ;
 - les charges de personnel (codifié 012 en dépenses) comprenant les comptes 621, 64, 631, 633 ;
 - les atténuations de charges (codifié 013 en recettes) comprenant les comptes 609, 619, 629, 6419, 6459, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) ;
 - les atténuations de produits (codifié 014 en charges) comprenant les comptes 70619, 739, 7419, 74879, 70389 et 762 (en dépenses).

Lorsque le conseil municipal a décidé de voter le budget par chapitre, la consommation des crédits est suivie au niveau du chapitre, par exemple 011 « Charges à caractère général », et ne nécessite pas de virement entre les comptes à deux chiffres 60, 61, 62 ou les comptes à trois chiffres 631 et 633.

► en section d'investissement :

- les opérations, lorsque le conseil municipal a décidé d'individualiser ainsi certaines dépenses d'équipement et les recettes qui y sont affectées. Ce regroupement est donc facultatif.

Le conseil municipal peut décider d'individualiser une ou plusieurs opérations en section d'investissement ; les autres dépenses d'équipement sont alors suivies dans les conditions habituelles au niveau des comptes à deux chiffres 20, 21, 22, 23.

L'opération correspond à un ensemble d'acquisitions, d'immobilisations ou de travaux aboutissant à la réalisation d'un ouvrage ou de plusieurs ouvrages de même nature.

Elle concerne donc exclusivement les dépenses d'équipements (comptes 20, 21, 23).

L'ouvrage ou l'équipement public ainsi individualisé doit constituer un tout, ayant sa propre fonctionnalité.

Exemple : l'extension d'un groupe scolaire primaire

Celle-ci se compose :

- de l'acquisition d'une parcelle de terrain, compte 21, article 2111 ;
- de travaux de construction de bâtiment, compte 23 ;
- d'acquisition de matériel et mobilier scolaire (compte 21, article 2171).

Si le conseil municipal décide de l'individualiser en opération, codifiée 001, le chapitre correspond à l'opération 001, qui figure en tant que telle dans la vue d'ensemble de la section d'investissement. Si le budget est voté par chapitre, le suivi se fait au niveau de l'opération 001, sans distinguer entre les comptes par nature qui la composent. L'excédent éventuel sur l'acquisition du terrain peut ainsi compenser, sans décision de virement de crédit, un éventuel dépassement sur les travaux de bâtiment. L'opération définie par le conseil municipal porte jusqu'à son achèvement la codification qu'il lui a donnée et peut ainsi être suivie de manière individualisée sur les documents budgétaires (budgets primitif et supplémentaire, compte administratif).

- des comptes 29, 39, 49, 59 et du compte 481 qui constituent chacun un chapitre.
- des opérations pour le compte de tiers qui correspondent à chacune des opérations effectuées par catégorie, selon qu'il s'agit d'opérations sur les établissements d'enseignement remis à la région, sur ceux remis au département, ou aux opérations pour compte de tiers.
- des lignes « Dépenses imprévues » et le virement de section à section (lignes 023 et 021).

Budget voté par fonction

L'article

Il correspond au **niveau le plus détaillé ouvert** dans la comptabilité par nature. Les chapitres relatifs aux opérations pour compte de tiers, aux dépenses imprévues et au virement de section à section ne comportent pas d'article.

Le chapitre

Il correspond :

- ▶ Pour les dépenses et les recettes ventilées entre les dix fonctions, à chacune des fonctions précédées de la codification :
 - 90 en section d'investissement ;
 - 92 en section de fonctionnement.

Pour les dépenses et les recettes non ventilées entre les dix fonctions, aux subdivisions suivantes précédées de la codification :

- 91 en section d'investissement :
 - 910 : opérations patrimoniales
 - 911 : dettes et autres opérations financières
 - 912 : dotations, subventions et participations non affectées
 - 913 : taxes non affectées
 - 914 : transferts entre sections
 - 915 : opérations d'investissement sur établissements d'enseignement remis à la région (1)
 - 916 : opérations d'investissement sur voirie communale effectuées par un groupement (pour les opérations dont la comptabilisation a débuté avant le 1^{er} janvier 2002 ou le cas échéant le 1^{er} janvier 2001)
 - 917 : opérations sous mandat (1)
 - 918 : dépenses imprévues
 - 919 : virement de la section de fonctionnement, en recettes

(1) En dépenses et en recettes, le chapitre étant constitué de chacune des opérations effectuées par la commune pour le compte des tiers en cause.

- 93 en section de fonctionnement :
 - 931 : dettes et autres opérations financières
 - 932 : dotations et participations non affectées
 - 933 : impôts et taxes non affectées
 - 934 : transferts entre sections
 - 936 : frais de fonctionnement des groupes d'élus
 - 938 : dépenses imprévues
 - 939 : virement à la section d'investissement (en dépenses)

L'article

Il correspond :

- ▶ pour les dépenses et les recettes ventilées entre les dix fonctions (dont la liste est donnée p. 28), à la subdivision la plus détaillée de la nomenclature fonctionnelle à l'intérieur de chaque fonction, précédée de la codification 90 en section d'investissement et 92 en section de fonctionnement ;
- ▶ lorsque l'assemblée délibérante a décidé d'individualiser une ou plusieurs opérations d'équipement, chacune de ces opérations constitue un article à l'intérieur de la sous fonction concernée ;
- ▶ pour les dépenses et les recettes non ventilées, au compte le plus détaillé ouvert dans la nomenclature par nature à l'intérieur de chaque chapitre ;
- ▶ les chapitres 918, 919, 938 et 939 ne comportent pas d'article ;
- ▶ les résultats d'investissement et de fonctionnement ne constituent pas des chapitres ou articles, mais des lignes de report budgétaires.

Même lorsqu'il est voté par chapitre, le budget est toujours présenté par article. Les documents budgétaires doivent donc faire apparaître les deux niveaux de détail.

La présentation fonctionnelle et le vote par fonction

L'instruction M 14 privilégie le vote du budget par nature par souci de cohésion avec la comptabilité générale. Pour tenir compte du souhait manifesté par les élus, le législateur a cependant prévu la possibilité d'option entre le vote du budget par nature ou par fonction pour les communes de plus de 10 000 habitants bien que, la comptabilité générale reste tenue par nature. Pour maintenir le même niveau d'information, une présentation croisée est toutefois exigée : si le budget est voté par nature, il comporte une présentation fonctionnelle ; s'il est voté par fonction, il comporte une présentation par nature.

Par ailleurs, l'information fonctionnelle présente un intérêt certain pour les communes de 3 500 à 10 000 habitants c'est pourquoi l'instruction M 14 a retenu la possibilité d'une telle présentation tout en maintenant un vote du budget par nature.

Dix fonctions recouvrent les principaux secteurs d'intervention des communes :

- fonction 0 : services généraux des administrations publiques locales ;
- fonction 1 : santé et salubrité publiques ;
- fonction 2 : enseignement-formation ;
- fonction 3 : culture ;
- fonction 4 : sport et jeunesse ;

- fonction 5 : interventions sociales et santé ;
- fonction 6 : famille ;
- fonction 7 : logement ;
- fonction 8 : aménagement et services urbains, environnement ;
- fonction 9 : action économique.

Le dispositif envisagé qui s’inspire de la NFA (nomenclature fonctionnelle des administrations), utilisée par l’État, est toutefois constitué de 10 fonctions principales propres aux communes et ajustées à leurs compétences, ainsi que d’une cinquantaine de sous-fonctions à 2 ou 3 chiffres. D’autres subdivisions sont envisageables si la collectivité souhaite affiner l’analyse mais ne sont gérées qu’à titre interne, sans reprise dans les documents budgétaires et comptables.

La ventilation s’effectue au fur et à mesure de l’émission des mandats et des titres de recettes. Dans tous les cas, il y a prédominance du classement par nature, puisque la comptabilité générale est exclusivement tenue par nature ainsi que les documents produits par le comptable (bilan, compte de résultat, balance).

La présentation des documents budgétaires en M 14

La présentation des documents budgétaires vise à retracer les modalités de vote et les décisions prises par l’assemblée délibérante et à donner des renseignements suffisamment détaillés et pertinents pour aider les élus dans leur prise de décision et pour informer les citoyens.

La structure des budgets a été harmonisée pour l’ensemble des catégories de communes.

Chaque document comprend les éléments suivants :

- Une présentation générale du budget indiquant :
 - les éléments statistiques et financiers propres à la commune (page d’information générale) ;
 - le rappel des résultats d’exécution et des restes à réaliser de l’exercice précédent ;
 - une présentation financière du budget (ou du compte administratif) exposant les grands agrégats de dépenses budgétaires et leur financement ;
 - une balance générale des comptes par nature.
- Une présentation des éléments de vote du budget récapitulés par chapitres (vue d’ensemble) et détaillée par articles.

- Les annexes, à caractère informatif, subdivisées en trois catégories :
 - les annexes destinées à donner des informations complémentaires sur certains postes du bilan (état de la dette, des immobilisations – communes de 3 500 habitants et plus –, des provisions constituées, de répartition des charges, des crédits de trésorerie) ;
 - les annexes destinées à détailler les engagements hors bilan (engagements donnés : emprunts garantis, crédit-bail ; engagements reçus : subventions reçues) ;
 - les autres annexes ;
 - l'état du personnel, l'état des recettes grevées d'affection spéciale ;
- Les annexes produites en application de l'article 13 de la loi du 6 février 1992 (art. L. 2313-1 du CGCT), comme l'état des concours aux associations (au budget primitif) ou le tableau de synthèse des comptes administratifs des organismes de coopération intercommunale dont est membre la commune (au compte administratif).

Seule la partie correspondant aux éléments de vote du budget proprement dit, différera en fonction de la catégorie démographique de la commune.

La loi n° 94-504 du 22 juin 1994

portant dispositions budgétaires
et comptables relatives aux collectivités locales*

Extraits

► Titre I^{er}

Dispositions modifiant le Code des communes

Art. 1^{er} – Avant l’alinéa unique de l’article L. 211-3 du Code des communes, sont insérés trois alinéas ainsi rédigés :

« Le budget des communes de plus de 10 000 habitants est voté, soit par nature, soit par fonction. S’il est voté par nature, il comporte une présentation fonctionnelle ; s’il est voté par fonction, il comporte une présentation par nature.

« Le budget des communes de moins de 10 000 habitants est voté par nature. Il comporte pour les communes de plus de 3 500 habitants une présentation fonctionnelle.

« Un décret en Conseil d’État précise les modalités d’application du présent article ».

Art. 2 – L’article L. 221-2 du Code des communes est complété par quatre alinéas ainsi rédigés :

« 29° Pour les communes ou les groupements de communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les dotations aux amortissements des immobilisations ;

« 30° Pour les communes ou les groupements de communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les dotations aux provisions ;

« 31° Les dotations aux provisions spéciales constituées pour toute dette financière faisant l’objet d’un différé de remboursement.

« Un décret en Conseil d’État définit les modalités d’application des 29°, 30° et 31° ; il définit notamment les immobilisations qui sont assujetties à l’obligation d’amortissement ».

Art. 3 – L’article L. 231-9 du Code des communes est ainsi rédigé :

« Art. L. 231-9 – Les recettes non fiscales de la section d’investissement comprennent :

« 1° Le produit du relèvement du tarif des amendes relatives à la circulation routière ;

« 2° Pour les communes ou les groupements de communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les amortissements des immobilisations ;

« 3° Pour les communes ou les groupements de communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants et pour les établissements publics, les provisions ;

« 4° Le produit des subventions d’investissement et d’équipement ;

« 5° Les attributions du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée ».

Art. 4 – L’article L. 231-12 du Code des communes est ainsi rédigé :

« Art. L. 231-12 – Les recettes non fiscales de la section d’investissement peuvent comprendre notamment :

« – le produit des cessions d’immobilisations dans les conditions fixées par décret ;

« – le résultat disponible de la section de fonctionnement ;

« – le produit des emprunts ;

« – le produit des fonds de concours ;

« – le produit des cessions des immobilisations financières ;

« – les donations avec charges ;

« – pour les communes ou les groupements de communes dont la population est inférieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les amortissements et les provisions ;
« – les provisions spéciales constituées pour toute dette financière faisant l'objet d'un différé de remboursement ».

► Titre II

Dispositions modifiant la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions

Art. 5 – Le I de l'article 6 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 précitée est complété par trois alinéas ainsi rédigés :

« Une commune de 3 500 habitants et plus qui ne fait pas application des dispositions du II du présent article et qui accorde elle-même une garantie d'emprunt ou son cautionnement à des organismes autres que ceux visés aux cinquième et huitième à dixième alinéas du présent article doit obtenir un cautionnement à cet effet.

« Une commune n'est pas tenue à cette obligation dès lors qu'elle constitue une provision assise sur les annuités d'emprunts garantis ou cautionnés par ses soins.

« Un décret en Conseil d'État fixe les modalités d'application de cette disposition ».

Art. 6 – Le dernier alinéa de l'article 8 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 précitée est ainsi rédigé :

« Toutefois, pour l'application du présent article, n'est pas considéré comme étant en déséquilibre le budget dont la section de fonctionnement comporte ou reprend un excédent reporté par décision du conseil municipal ou dont la section d'investissement comporte un excédent, notamment après inscription des dotations aux amortissements et aux provisions exigées ».

(...)

Art. 10 – Les recettes d'investissement prévues à l'article L. 231-8, au 1° de l'article L. 231-9 et à l'article L. 231-11 du Code des communes peuvent être utilisées au financement des dotations aux amortissements et provisions prévues à l'article 2 de la présente loi.

Toutefois, pour les dotations aux provisions, cette faculté est limitée aux provisions constituées pour faire face à des dépenses d'investissement.

Par ailleurs, lorsque les dépenses prévues à l'article 2 de la présente loi entraînent une augmentation des dépenses de fonctionnement de plus de 2 % du produit des impôts directs locaux figurant au budget de l'exercice précédent la dépense excédant ce seuil peut faire l'objet d'un étalement.

Un décret en Conseil d'État fixe les modalités d'application du présent article.

Art. 11. I – Les dispositions des articles 1^{er} à 6 de la présente loi entreront en vigueur à compter de l'exercice 1997 pour les immobilisations acquises à compter du 1^{er} janvier 1996 et pour les garanties d'emprunt accordées à compter de la même date.

II – Le Comité des finances locales est consulté pour avis sur les projets de décrets et d'instructions portant réforme de la comptabilité des communes et de leurs groupements pris avant le 31 décembre 1998 en application de la présente loi.

III – L'article 6 de la présente loi n'est pas applicables aux départements et aux régions.

* Codifiée pour partie aux articles : L. 2252-3, L. 2312-3, L. 2312-4, L. 2321-2, L. 2321-3, L. 2331-6, L. 2331-8, L. 2331-9, L. 2331-10 du Code général des collectivités territoriales (CGCT).

Les ratios de l'article L. 2313-1 du CGCT

(art. 13 de la loi du 6 février 1992)

Concerne les communes de plus de 3 500 habitants et de plus de 10 000 habitants

Liste des ratios

- 1° Dépenses réelles de fonctionnement/population ;
- 2° Produit des impositions directes/population ;
- 3° Recettes réelles de fonctionnement/population ;
- 4° Dépenses d'équipement brut/population ;
- 5° Encours de la dette/population ;
- 6° Dotation globale de fonctionnement/population.

Dans les communes de 10 000 habitants et plus, ces données comprennent en outre les ratios suivants :

- 7° Dépenses de personnel/dépenses réelles de fonctionnement ;
- 8° Coefficient de mobilisation du potentiel fiscal ;
- 9° Dépenses réelles de fonctionnement et remboursement annuel de la dette en capital/recettes réelles de fonctionnement ;
- 10° Dépenses d'équipement brut/recettes réelles de fonctionnement ;
- 11° Encours de la dette/recettes réelles de fonctionnement.

Déjà parus dans la même collection

L'exemplaire : **3,05 €**.

Les titres suivis d'un astérisque sont disponibles en photocopie au même prix.

- n° 2 La distribution de l'eau (1999)*
- n° 3 La dotation globale de fonctionnement (1995)
- n° 5 Le budget communal (1999)*
- n° 8 La délégation de service public (1998)
- n° 9 L'élimination des déchets des ménages (2001)*
- n° 17 La commune et le nettoyage des voies publiques (1985)*
- n° 18 Le bois : une source d'énergie pour la commune (1986)
- n° 21 Dons et legs (1988)
- n° 22 Le syndicat de communes (1995)
- n° 23 La coordination des travaux de voirie (1992)
- n° 24 Les enquêtes publiques (1992)
- n° 25 Les conseils municipaux d'enfants (1992)
- n° 27 La fixation des taux des impôts locaux (1999)
- n° 28 Les attributions des maires agissant au nom de l'État (1994)
- n° 30 La répartition intercommunale des charges de fonctionnement des écoles publiques (1998)*
- n° 31 La lutte contre l'illettrisme (1993)
- n° 32 La comptabilité M 49 des services d'eau et d'assainissement (1995)
- n° 33 La comptabilité M 14 des communes et le plan de comptes des communes applicable au 1^{er} janvier 2004 – **4,57 €**

- n° 35 Patrimoine et paysages (1995)
- n° 36 Les halles et marchés de détail (2001)
- n° 37 L'hygiène et la sécurité dans la fonction publique territoriale (2001)
- n° 38 Méthodologie pour l'évaluation de l'impact d'un sujet de normalisation (2002)
- n° 39 Les relations financières entre les collectivités territoriales et les clubs sportifs (2002)

Cet ouvrage édité par la Direction générale des collectivités locales a été actualisé par M^{me} Sylvette Courtade, adjointe au chef de bureau des budgets locaux et de l'analyse financière.

Ministère de l'Intérieur, de la sécurité intérieure et des libertés locales

Direction générale des collectivités locales
Département des publications, de l'information et de la documentation
2, place des Saussaies – 75800 Paris Cedex 08
Téléphone : 01 49 27 43 70

Directeur de la publication : **Dominique Bur**

Prix : 4,57 euros