

Un ouvrage du Groupe de Travail
« Qualité des comptes et certification »



RECUEIL DE FICHES COMPTABLES ET BUDGETAIRES

2022

AFIGESE
Réseau des financiers,
gestionnaires,
évaluateurs et managers
des collectivités
territoriales

SOMMAIRE

PARTIE 1 : Opérations sur immobilisations	p. 5- 21
Comptabilisation des frais d'études	p. 5-8
Comptabilisation d'un complément de prix plusieurs années après la vente d'un bien	p. 9-10
Comptabilisation d'un remboursement de prix plusieurs années après la vente d'un bien	p. 11-12
Travaux sur des biens en location	p. 13
Don grevé d'une charge fait à une collectivité	p. 14-15
Indemnisation d'un bien détruit	p. 16-18
Cas d'un échange d'immobilisations	p. 19-21
PARTIE 2 : Opérations relatives à des régularisations ou atténuations de charges	p. 22- 33
Subventions d'investissement reçues : Distinction entre transférables et non transférables – <i>Régularisation</i>	p. 23-25
Etalement de la charge de l'assurance dommage	p. 26
Rectifications et corrections d'erreurs	p. 27-31
Comptabilisation des frais de démolition	p. 32-33
PARTIE 3 : Procédures	p. 34- 38
Méthode d'évaluation des titres de participation détenus par une collectivité dans des sociétés publiques locales (<i>type sociétés d'économie mixtes</i>)	p. 35-38



PRÉAMBULE

Ce recueil a pour vocation de décrire la transcription comptable et budgétaire de situations réelles constatées dans des collectivités.

Les différentes fiches proposées ont été élaborées lors de groupes de travail entre experts de collectivités et explicitent le plus concrètement possible des situations rencontrées par plusieurs d'entre elles.

Les fiches se basent sur la réglementation existante des collectivités territoriales (M14, 52, 71 et M57) en insistant plus spécifiquement sur la nomenclature M57 qui a vocation à devenir à l'horizon 2024, la seule nomenclature des collectivités territoriales.

Il s'agit d'un 1er travail qui a vocation à s'enrichir au fil de l'eau en fonction des situations rencontrées par les collectivités.

Le groupe de travail remercie la Direction générale des finances publiques qui a apporté une aide précieuse dans l'interprétation et la traduction des schémas comptables et budgétaires.



1

Opérations sur immobilisations



Comptabilisation des frais d'études

LA PROBLEMATIQUE

La distinction entre investissement et fonctionnement en matière de frais d'études peut se révéler délicate. Afin d'éviter des erreurs nécessitant des écritures de régularisation de nature budgétaire, il convient de bien distinguer ce qui peut relever de l'investissement et du fonctionnement.

LES PRINCIPES GENERAUX

Les différents comptes de frais d'études

Distinction entre les frais inscrits en charges (617) et en immobilisations (2031 / 231x)

Les frais d'étude constituent de manière générale des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Ils s'imputent en M14 (comme en M52, M71 et M57) au compte 617 «Etudes et recherches».

A noter que les frais d'études préliminaires de projet, précédant la décision de la collectivité d'acquérir ou de produire une immobilisation, sont imputés au débit du compte 617 « Études et recherches ».

Toutefois, s'agissant des frais d'études envisagés en vue de la réalisation d'investissements, il est admis de les imputer à la section d'investissement au compte 2031 «Frais d'études»¹ en tant qu'immobilisations incorporelles. Pour déterminer si les frais d'études sont immobilisables ou non, le plan comptable général (PCG), dont s'inspire les instructions des collectivités territoriales (M14, 52, 71 et 57), précise que pour pouvoir être inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation, les frais accessoires, dont les frais d'études, **doivent être engagés durant la phase d'acquisition de l'immobilisation**. Cette phase d'acquisition débute à la date à laquelle l'entité a pris et justifié au plan technique et financier la décision d'acquérir l'immobilisation.

Les frais d'études préliminaires, qui visent à examiner la faisabilité d'un projet d'investissement afin d'aider la collectivité à prendre une décision de gestion, sont donc exclus du coût de l'immobilisation et doivent être imputés au compte 617. Les frais d'études intervenant après la décision de lancer la procédure sont imputés au compte 2031, et ce même si la réalisation de l'opération peut être interrompue ou abandonnée par la suite.

Les frais d'études peuvent être inclus dans le coût d'entrée d'une immobilisation, lorsqu'ils sont engagés durant la phase d'acquisition (ou de production), c'est-à-dire la période qui

¹ Hors frais liés à des opérations spécifiques d'urbanisme (ex : frais d'études engagés pour la création de zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager à comptabiliser au compte 202).

court à compter de la décision de la collectivité d'acquérir ou de produire une immobilisation et qui prend fin lorsque cette immobilisation est en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la collectivité. **Les dépenses engagées avant ou après cette période sont obligatoirement comptabilisés en charges.**

Par « décision d'acquérir ou de produire une immobilisation », il convient d'entendre la décision d'acheter un bien identifié répondant à la définition d'un actif immobilisé ou la décision de réaliser des travaux d'investissement précisément désignés. Il ne s'agit pas d'une décision relative à la réalisation d'un investissement éventuel, mais bien de la validation d'un projet ou d'un bien identifié et déterminé sur les plans techniques et financiers. Cette décision prend la forme d'une délibération. La seule inscription de crédits budgétaires ne constitue pas une décision d'acquisition (ou de production) d'une immobilisation ou de réalisation de travaux. La délibération à retenir correspond à celle qui définit les équipements quant à leur nature et leur coût financier, et non celle prenant un engagement de principe sur le projet, conformément à l'article 311-8 du Code de l'urbanisme.

Exemples :

- *Compte 617 : diagnostic des conditions d'accessibilité des bâtiments recevant du public et du plan de mise en accessibilité de la voirie et des aménagements des espaces publics (la nécessité ou non d'effectuer des travaux n'est pas établie) ;*
- *Comptes 2x : frais d'ingénierie et d'architecte faisant suite à la décision d'acquérir et de démolir un immeuble, frais d'études en vue de la réalisation de travaux sur des réseaux d'électrification, frais d'études concernant le parc et le réseau informatique suite à la décision de la collectivité d'acheter du matériel.*

D'une manière générale, les grands principes à respecter en matière d'imputation Investissement / Fonctionnement sur les frais d'études portent sur :

- le contrôle du bien (désormais la notion de contrôle est majeure dans la détermination d'un actif et donc d'une immobilisation) ;
- La certitude du projet : certitude de réalisation de l'immobilisation in fine
- Le lien avec l'immobilisation

Distinction entre les frais inscrits au compte 2031 et aux comptes 231x

Les frais d'études effectués par des tiers en vue de la réalisation d'investissements sont imputés directement au compte 2031 « Frais d'études ». Ils sont virés à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) ou du compte définitif d'imputation (compte 21 si les travaux sont effectués au cours du même exercice) lors du **lancement des travaux**² par opération d'ordre budgétaire

Les études postérieures au commencement des travaux sont imputées directement au compte 23 ou compte 21, à l'instar des autres coûts à inclure dans le coût d'acquisition ou de production de l'immobilisation. Les frais d'études engagés pendant la phase de réalisation des travaux sont donc retracés directement au compte 23x ; ils ne peuvent plus être rattachés au coût d'entrée dès l'achèvement des travaux.

² Rappel : dès qu'il est constaté que les frais d'études ne seront pas suivis de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans.

Exemples :

- *Compte 2031 : études d'architecte pour expertiser la faisabilité de l'opération ciblée, études de maîtrise d'œuvre sur les conditions de mise aux normes d'installation, études géotechniques et avec fouilles ;*
- *Comptes 23x : dépenses liées à l'intervention du coordonnateur SPS imposée par le code du Travail, honoraires des géomètres, dépenses d'installations provisoires des maisons de chantier hébergeant les ouvriers, dépenses de désamiantage engagées à l'occasion de l'acquisition d'un immeuble....*

LES SOLUTIONS PRATIQUES

Cas rencontrés (exemples d'interprétation) :

Type de prestation	Imputation comptable
Étude générale en amont d'une opération d'équipement sans certitude de réalisation du projet (étude d'impact sur l'environnement, étude sur la faune et la flore ...)	Compte 617 (cf. page 226 de l'instruction M57)
Études relatives à l'élaboration, la modification et la révision des documents d'urbanisme	Compte 202
Étude générale en amont d'une opération d'aménagement avec intention de réalisation du projet (complément d'études sur l'aménagement d'un terrain) A noter que les frais de concertation, d'enquête publique et d'affichage légal, peuvent être immobilisés s'ils sont engagés durant la phase d'acquisition de l'immobilisation. Cette phase d'acquisition débute à la date à laquelle l'entité a pris et justifié au plan technique et financier la décision d'acquiescer l'immobilisation. Ces dépenses postérieures à la délibération de création de l'opération d'aménagement pourront donc être immobilisées (comptes 2031 ou 2033) avant même le vote de la délibération approuvant le programme des équipements publics à réaliser.	Compte 2031 ou 2033 (pour affichage légal et insertion)
Étude transverse avant lancement du projet sur une opération d'aménagement avec propriété des terrains mixtes privés / Ville	Si la majorité des parcelles appartient à la collectivité : Compte 2031 Si la majorité des parcelles appartient au privé : Compte 617 Communication par mail du périmètre de l'opération et du pourcentage de propriété de la collectivité (il s'agit d'une pièce justificative permettant d'évaluer le critère majoritaire ou non)

Type de prestation	Imputation comptable
Étude avant lancement du projet sur du patrimoine collectivité (études sur l'implantation des bâtiments, sur le traitement des déchets ...)	Compte 2031
Études nécessaires à l'investissement réalisées alors que les travaux sont lancés et tant que l'opération n'est pas clôturée	Compte 231XX
Études réalisées dans le cadre de projets de cessions bien précis (diagnostics structure, amiante, plomb, dépollution)	<p>Deux cas se présentent :</p> <ul style="list-style-type: none"> Étude très générale pour diagnostic la présence ou non d'amiante ou de plomb sans idée du résultat et sans décision de procéder à des travaux nécessaires à la poursuite de l'activité : ces études sont des charges (compte 617) ; Si en revanche, l'amiante et le plomb ont déjà été détectés, l'étude approfondie sur les modalités de travaux est inscrite en 2031 <p>Dans le cas de cession, on pourrait considérer qu'il s'agit dans la majorité des cas, du cas 2. Compte 2031 puis bascule au compte 21XX définitif avant cession.</p> <p>Point d'attention : Si l'étude est obligatoire préalablement à la cession, elle peut être rattachée au coût de l'immobilisation, donc elle s'impute directement au compte 21XXX</p>
Frais de géomètre : Ce ne sont pas des frais d'études	<p>Deux cas :</p> <ul style="list-style-type: none"> S'il s'agit d'un accessoire de l'immobilisation (nécessité de réalisation de ces frais dans le cadre de la cession future) = immobilisables et imputation directe au 21XXX 617 si les honoraires de géomètre ne sont pas directement liés au projet conduisant à l'opération d'équipement.
AMO prestations intellectuelles débouchant potentiellement sur un projet d'investissement, le projet devant être ultérieurement retenu par un vote	Il s'agit de dépenses de fonctionnement à imputer au compte 611.
Étude de faisabilité de l'implantation d'une salle de commandement dans une caserne la décision d'implantation a déjà été prise	Imputation au compte frais d'études 2031
AMO élaboration du dossier de consultation des entreprises et suivi des travaux	Imputation au 2031
Diagnostic des conditions d'accessibilité aux personnes handicapées d'un bâtiment public ou de la voirie	Il s'agit de dépenses de fonctionnement à imputer au compte 617.

Comptabilisation d'un complément de prix plusieurs années après la vente d'un bien

LA PROBLEMATIQUE

Une vente est intervenue en juillet 2013. Le terrain vendu est sorti du patrimoine à la même date. Il s'agissait d'une vente avec un paiement à la signature de l'acte (sans échéancier). Une clause avait été cependant intégrée dans l'acte de vente (à la demande de la commune et acceptée par l'acquéreur), en fonction des autorisations de construire et de la réalité des constructions, il était prévu, le cas échéant, un complément de prix. Ce complément de prix est effectif en 2017.

En toute logique, un complément de prix de vente est une recette d'investissement. Or, le bien vendu est pourtant déjà sorti du patrimoine. Comment faire ?

LES PRINCIPES GENERAUX

Lors de la cession d'un bien, sa sortie s'effectue pour sa valeur nette comptable. L'ordonnateur émet un mandat au compte 675 « Valeur nette comptable des immobilisations cédées » et un titre au compte d'immobilisation où figurait le bien (opération d'ordre budgétaire). Préalablement, la réintégration éventuelle des amortissements est constatée en débitant le compte 28 par le crédit du compte 21 (opération d'ordre non budgétaire).

De fait, le bien ne figure donc plus à l'actif lors du versement du complément de prix. La recette constituée par ce complément sera donc enregistrée en recettes diverses (émission d'un titre de recette)

Afin de retracer la plus-value en section d'investissement, des écritures dérogatoires devront être constatées afin de :

- Neutraliser cette recette de fonctionnement
- Constater la plus-value en section d'investissement

D'où :

- La neutralisation du complément de prix perçu en section de fonctionnement par une opération d'ordre budgétaire : émission d'un mandat au débit du compte 65888 « Autres » (chapitre 042) et d'un titre au crédit du compte 1021 « Dotation » (chapitre 040);

- La constatation de la plus-value générée par ce complément de prix en section d'investissement par opération d'ordre non budgétaire :
 - o Débit du compte 1021 « dotations »
 - o Crédit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » à hauteur du complément de prix perçu.

Pour mémoire, il convient de s'assurer que les crédits budgétaires inscrits aux chapitres 040 (recettes d'investissement) et 042 (dépenses de fonctionnement) sont suffisants pour comptabiliser ces opérations.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

Suite à la vente d'un terrain en 2013, la commune percevra un complément de prix au cours de l'exercice 2017.

Le terrain est déjà sorti de l'actif.

Il s'agit dans les faits d'une recette d'investissement, mais le schéma initial de comptabilisation d'une cession d'immobilisation ne peut être retenu en raison des ouvertures automatiques de crédits.

Par ailleurs, il n'est pas possible d'annuler les écritures de cession enregistrées en 2013 puisque juridiquement, il ne s'agit pas d'une erreur matérielle mais bien de la mise en œuvre de l'acte de vente tel que prévu par les parties.

Dès lors, il convient d'enregistrer les écritures dérogoires décrites ci-après.

- Encaisser la recette supplémentaire par l'émission d'un titre au crédit du compte 7588 « Produits de gestion divers » ;
- Neutraliser le complément de prix perçu en section de fonctionnement par une opération d'ordre budgétaire : émission d'un mandat au débit du compte 65888 « Autres » (chapitre 042) et d'un titre au crédit du compte 1021 « Dotation » (chapitre 040);
- Retracer la plus-value générée par ce complément de prix en section d'investissement par opération d'ordre non budgétaire :
 - o Débit du compte 1021 « dotations »
 - o Crédit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » à hauteur du complément de prix perçu.

Opération réelle	Opération d'ordre de reprise (chapitre d'ordre budgétaire) ¹	
Recette	Dépense	Recette
Encaissement complément de prix	Neutralisation complément de prix	
Titre de recette	Chap 042 Mandat	Chap 040 Titre
7588	6588	1021
	Opération non budgétaire	
	Plus value	
	1021	192

¹ Quelque soit la nomenclature (M14, 52, 71 et 57) les schémas budgétaires et comptables sont identiques.

Comptabilisation d'un remboursement de prix plusieurs années après la vente d'un bien

LA PROBLEMATIQUE

Une vente est intervenue en juillet 2013. Le terrain vendu est sorti du patrimoine à la même date. Il s'agissait d'une vente avec un paiement à la signature de l'acte (sans échéancier). Une clause avait été cependant intégrée dans l'acte de vente (à la demande de l'acquéreur et accepté par la commune), en fonction des autorisations de construire et de la réalité des constructions, il était prévu, le cas échéant, un remboursement sur le prix (diminution du prix de vente).

Ce remboursement de prix est effectif en 2017.

En toute logique, un remboursement de prix de vente est une dépense d'investissement. Or, le bien vendu est pourtant déjà sorti du patrimoine. Comment faire ?

LES PRINCIPES GENERAUX

Lors de la cession d'un bien, sa sortie s'effectue pour sa valeur nette comptable.

L'ordonnateur émet un mandat au compte 675 « Valeur nette comptable des immobilisations cédées » et un titre au compte d'immobilisation où figurait le bien (opération d'ordre budgétaire). Préalablement, la réintégration éventuelle des amortissements est constatée en débitant le compte 28 par le crédit du compte 21 (opération d'ordre non budgétaire).

De fait, le bien ne figure donc plus à l'actif lors du versement du complément de prix. La recette constituée par ce complément sera donc enregistrée en dépenses diverses (émission d'un mandat de paiement)

Afin de retracer la moins-value en section d'investissement, des écritures dérogatoires devront être constatées afin de :

- Neutraliser cette dépense de fonctionnement
- Constater la moins-value en section d'investissement

D'où :

- La neutralisation du versement complémentaire de prix en section de fonctionnement par une opération d'ordre budgétaire : émission d'un titre au crédit du compte 75888 « Autres » (chapitre 042) et d'un mandat au débit du compte 1021 « Dotation » (chapitre 040);
- La constatation de la moins-value générée par ce complément de prix en section

d'investissement par opération d'ordre non budgétaire :

- o Débit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » à hauteur du complément de prix versé.
- o Crédit du compte 1021 « dotations »

Pour mémoire, il convient de s'assurer que les crédits budgétaires inscrits aux chapitres 040 (recettes d'investissement) et 042 (dépenses de fonctionnement) sont suffisants pour comptabiliser ces opérations.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

Suite à la vente d'un terrain en 2013, la commune devra rembourser une partie du prix payé au cours de l'exercice 2017.

Le terrain est déjà sorti de l'actif.

Il s'agit dans les faits d'une dépense d'investissement.

Par ailleurs, il n'est pas possible d'annuler les écritures de cession enregistrées en 2013 puisque juridiquement, il ne s'agit pas d'une erreur matérielle mais bien de la mise en œuvre de l'acte de vente tel que prévu par les parties.

Dès lors, il convient d'enregistrer les écritures dérogatoires décrites ci-après

- Rembourser le montant par l'émission d'un mandat au débit du compte 65888 « Autres dépenses de gestion diverses » ;
- Neutraliser la dépense en section de fonctionnement par une opération d'ordre budgétaire : émission d'un titre au crédit du compte 7588 « Autres produits de gestion courante » (chapitre 042) et d'un mandat au débit du compte 1021 « Dotation » (chapitre 040) ;
- retracer la moins-value générée par ce remboursement de prix en section d'investissement par opération d'ordre non budgétaire :
 - o débit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations » à hauteur du complément de prix perçu.
 - o crédit du compte 1021 « dotations »

Opération réelle	Opération d'ordre de reprise (chapitre d'ordre budgétaire) ¹	
	Dépense	Recette
Remboursement de prix	Neutralisation remboursement de prix	
Mandat	Chap 042 Mandat	Chap 040 Titre
65888	1021	7588
	Opération non budgétaire	
	Moins value	
	192	1021

1 Quelque soit la nomenclature (M14, 52, 71 et 57) les schémas budgétaires et comptables sont identiques.

Travaux sur des biens en location

LA PROBLEMATIQUE

Une collectivité réalise des travaux d'aménagement et des travaux sur un bien qu'elle loue. Comment doit-elle comptabiliser ces opérations ?

LES PRINCIPES GENERAUX

Selon la nature des travaux, ceux-ci peuvent être imputés au compte :

- « 214 Constructions sur sol d'autrui » permet d'enregistrer les bâtiments réalisés sur sol d'autrui (ie. l'entité n'a pas la propriété du sol) et les installations et agencements s'y rapportant (tome 1).
- 2181 « autres immobilisations corporelles », le montant des installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont l'entité n'est ni propriétaire ni affectataire, ou qu'elle n'a pas reçu au titre de mise à disposition n'est pas inscrit au compte 2135 mais au compte 2181.

La différenciation porte sur l'importance des travaux et aménagements.

Exemples de travaux pouvant être pris en compte :

- Installation de cloisons
- Réfection d'un escalier
- Rénovation d'une toiture

La peinture ou le remplacement de serrures notamment ne sont pas considérés comme des dépenses d'investissement. A ce titre elles sont comptabilisées en fonctionnement.

Les aménagements et installations réalisés par le locataire pendant le bail sont donc comptabilisés au compte 214 ou 2181, même s'ils doivent revenir gratuitement au bailleur en fin de contrat.

La collectivité, locataire, est tenue de comptabiliser les amortissements afférents avant la fin du contrat de location.

La durée d'amortissement est donc liée à la durée de location du bien.

A l'issue de la location, les aménagements et installations ainsi enregistrées sont « sorties » du bilan.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

Dans la problématique posée et au vu des principes généraux, la sortie du bilan se fait comme suit :

- Débit du compte 28XX
- Crédit du compte 214 ou 2181

Pour le montant des aménagements et installations

Don grevé d'une charge fait à une collectivité

LA PROBLEMATIQUE

Un don d'immeubles de rapport est fait à une collectivité. Le produit des locations est estimé à plus de 100 000€ par an. Ce don est assorti d'une contrepartie du paiement d'une rente annuelle de 60 000€ pour la veuve du donateur qui a 70 ans.
Comment l'enregistrer au niveau de la collectivité ?

LES PRINCIPES GENERAUX

Plusieurs étapes sont nécessaires avant d'enregistrer ce don :

En préalable, il est nécessaire d'évaluer les charges d'entretien liées à l'entretien de ces biens ainsi que les risques de non-paiement des loyers afin de préparer la délibération d'acceptation du legs.

Une fois le bien accepté, il faut l'intégrer au patrimoine :

1. Faire évaluer par France domaine les immeubles de rapport (et aussi les terrains sur lesquels sont construits les bâtiments) pour les enregistrer à l'actif.
2. Une fois cette évaluation faite l'intégration se fait par opération d'ordre budgétaire :
 - Mandat 2132 et mandat 2115 (construction et terrain) chapitre 041
 - Titre 10251 (chapitre 040)
3. S'agissant d'un legs grevé de charges, il convient de s'assurer de la bonne couverture budgétaire de la charge induite en provisionnant la charge de la rente à payer sur une évaluation basée sur l'espérance de vie restant x années X 60 000€.

Une délibération devra être prise pour constater cette provision par opérations d'ordre semi budgétaire ou budgétaire (si option en budgétaire) :

Débit 6815 (chapitre 042)

Crédit 1581 / 2 (chapitre 040 si le choix de l'option budgétaire a été pris)

Chaque année :

- Les loyers devront être encaissés en produit en opération réelle par un titre au compte 752
- La rente devra être payée en charge : Mandat au compte 668
- La quote part de provision devra être reprise, ce qui neutralisera la charge par opération d'ordre semi budgétaire ou budgétaire (si option en budgétaire) :

En cas de décès avant date calculée d'espérance de vie, la totalité de la provision en reste (solde de la provision) devra être reprise :

Débit 1581 / 2 (chapitre 040 si le choix de l'option budgétaire a été pris)

Crédit 7815 (chapitre 042)

Les hypothèses :

- Le bien est évalué à 800K€ dont 150K pour le terrain et 650K pour la construction
- L'espérance de vie est de 90 ans
- La rente à verser est de 60K
- Le produit des locations est de 100K
- La veuve est âgée de 70 ans

Au vu de ces hypothèses, la provision à constituer est de 20 ans x 60K, soit 1 200K€.

	Débit		Crédit	
	Comptes		Comptes	
Année d'acceptation du don grevé de charges				
Intégration du don immobilier – Opération d'ordre budgétaire	2115 (terrain) chap. 041	150K	10251 Chap. 040	800K
	2132 (construc- tion) chap. 041	650K		
Provision de la charge annuelle en totalité sur la période – Opération d'ordre budgétaire ou semi budgé- taire	212X	20K	40XX (chez le comptable)	20K
Tous les ans				
Encaissement des loyers – opération réelle	752 (loyers)	100K		
Paiement de la rente – opération réelle			668 (rente)	60K
Reprise de la quote part de provi- sion (1/20)	1581 (non bud- gétaire en cas de régime semi budgétaire) 1582 Chap. 040 en cas de régime budgétaire	60K	7815 Chap. 042	60K

Indemnisation d'un bien détruit

LA PROBLEMATIQUE

Un immeuble a été détruit suite à incendie, comment comptabilise-t-on l'indemnisation du bien ? L'immobilisation avait une valeur de 100K€.

LES PRINCIPES GENERAUX

Plusieurs cas de figure :

Plusieurs cas de figure peuvent se présenter :

- Destruction totale avec indemnisation qui s'analyse comme une sortie d'actif (cession), l'indemnisation représentant le prix de cession
- Destruction totale sans indemnisation qui s'analyse comme une réforme
- Destruction avec indemnité fixée à postériori conduisant à un rattachement sur les bases du contrat.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

1. Cas de destruction totale avec indemnisation pour 50K

En cas de destruction totale d'une immobilisation, celle-ci doit être sortie de l'actif, durant l'exercice où est intervenu le sinistre, dans les conditions prévues pour les cessions.

Le bien est amortissable, il est inscrit au bilan pour 200K et amorti pour 100K.

L'indemnité d'assurance, considérée comme constituant le prix de cession du bien, s'impute au compte 775 « Produits des cessions des immobilisations ».

Débit		Crédit	
28X	150K	21X	100K
462	50K	775	50K
675	100K	21X	100K
676	50K	192	50K

Dans ce cas de figure, on se retrouve dans le schéma classique d'une cession avec enregistrement du produit de cession au chapitre 024. Seul le produit de cession est prévu budgétairement.

2. Cas de destruction totale sans indemnisation

S'il n'y a pas d'indemnisation, l'immobilisation est sortie de l'actif dans les conditions prévues pour les réformes.

Il s'agit d'une **opération non budgétaire**, faisant l'objet d'un certificat administratif de la part de l'ordonnateur.

Pour rappel, le bien est amortissable, il est inscrit au bilan pour 200K et amorti pour 100K.

		Compte débité		Compte crédité	
Montant Réintégration des amortissements (non budgétaire)	ONB	281X	100K	21X	100K
Sortie du bien pour sa VNC et constatation d'une moins-value (non budgétaire)	ONB	193	100K	21X	100K

3. Cas d'une indemnité non fixé au cours de l'exercice du sinistre

Lorsque l'indemnité n'a pas été fixée au cours de l'exercice du sinistre, le produit fait l'objet d'un rattachement à l'exercice, soit sur la base du contrat d'assurance, soit dans les conditions générales d'évaluation des produits à recevoir.

Sur l'exercice N :

La sortie de l'immobilisation détruite se traduit par **les opérations d'ordre non budgétaire** suivantes : D/193 C/21 (VNC) et D/28 C/21 (montant des amortissements pratiqués)

		Compte débité		Compte crédité	
Montant Réintégration des amortissements (non budgétaire)	ONB	281X	100K	21X (Montant amort. Prati-ques)	100K
Sortie du bien pour sa VNC et constatation d'une moins value (non budgétaire)	ONB	193	100K	21X (VNC)	100K

Il s'agit d'une opération non budgétaire, faisant l'objet d'un certificat administratif de la part de l'ordonnateur.

En fin d'année, il convient de rattacher le montant estimé du produit attendu par l'assureur : D/4687 C/75888 (titre de rattachement)

On suppose que le produit attendu par l'assureur est de 50K.

		Compte débité		Compte crédité	
Ecriture de rattachement de fin d'année	4687 (chez le comptable)	50K	75888 (émission d'un titre)	50K	

Sur l'exercice N+1 :

L'écriture de rattachement est contre-passée : D/75888 C/4687 (titre d'annulation sur exercice courant)

	Compte débité		Compte crédité	
Ecriture d'annulation du rattachement de fin d'année N	75888 (émission d'un titre d'annulation)	50K	4687 (chez le comptable)	50K

Au moment de l'encaissement de l'indemnité d'assurance :

- Titre au compte 75888
- La recette est transférée en section d'investissement par une opération d'ordre budgétaire : émission d'un mandat au D/65888 (chapitre 042) et d'un titre au C/1021 (chapitre 040)
- Le compte 193 est ensuite soldé par le débit du compte 1021 par OONB (VNC) et la plus ou moins value est constatée au compte 192 (si indemnité > VNC : D/1021 C/192, si indemnité < VNC : D/192 C/1021)

		Compte débité	Montant	Compte crédité	Montant
Encaissement de l'indemnisation de 50K	OB	411 / 515	50K	75888	50K
Transfert de la recette en section d'investissement	OOB	6588 (chapitre 042)	50K	1021 (chapitre 040)	50K
Apurement du compte 193	ONB	1021	100K	193	100K
Constatation de la plus ou moins value	ONB	Indemnité > VNC	1021	Non car la VNC (100K) > indemnisation (50K)	
		Indemnité < VNC	192	50K	1021

Cas d'un échange d'immobilisations

Ce cas s'applique tant aux échanges de biens immobilisés qu'aux immobilisations financières

LA PROBLEMATIQUE

Deux collectivités A et B s'échangent deux terrains d'une valeur respective au bilan de 100K€ (A) et de 200K€ (B).

Les valeurs estimées des deux biens sont de 350K€ pour A et 250K€ pour B.

Comment comptabiliser cette opération sachant que l'échange dégage une soulte au profit de B ?

LES PRINCIPES GENERAUX

En matière d'échange, le principe est de constater des cessions et ventes.

Ce type d'opération se traduit donc en matière comptable et budgétaire par des opérations d'ordre budgétaire et éventuellement opération réelle (« soulte »).

Ainsi, un échange de terrains entre deux collectivités s'analyse comme une cession et une vente pour chacune d'entre elles.

En cas de « soulte » (valeur supérieure d'un terrain par rapport à l'autre), celle-ci s'analyse comme une recette de cession.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

	Terrain A	Terrain B
Valeur au bilan	100	200
Valeur de vente	350	250

1ère étape : Cession du terrain de A contre acquisition du terrain de B

A noter que les opérations de cession et acquisition doivent être constatées avant constatation de la plus ou moins value.

a) Cession : La collectivité A va donc constater une opération de cession pour son bien de 100K€ estimé 350K€

Sortie du bien (opération d'ordre budgétaire):

- Débit du compte 675 (chap 042) avec constatation de la moins-value : 100K€
- Crédit du compte 211 (chap 040) pour sortie le terrain : 100K€

Constatation de la cession (échange) opération réelle :

- Débit du compte bancaire pour le montant de la soulte à décaisser au profit de la collectivité B : 100K€
- Crédit du compte de constatation de la plus-value (C/775) : 350K€ se décomposant en :
 - o Pour le montant du bien échangé : 250K€ (contrepartie au compte 211, voir partie ci-dessous acquisition)
 - o Pour le montant de la soulte : 100K€

b) Acquisition du terrain B d'une valeur de 250K€

Constatation de l'acquisition (échange) opération réelle :

- Débit du compte 211 **pour l'entrée du bien** venant en échange : 250K€ (valeur d'estimation)
- Crédit du compte de constatation de la plus-value (C/775) : Pour le montant du bien échangé : 250K€ (cf. ci-dessus)

c) Constatation de la plus-value (opération d'ordre budgétaire) :

- Débit du compte 6761 (chap 042) pour 150K€
- Crédit du compte 192 (chap 040) pour 150K€

Synthèse pour la collectivité A

		Débit		Crédit	
		Comptes	Montant	Comptes	Montant
Sortie du terrain A		675 (042)	100	211 (040)	100
Constatation de la cession	Acquisition du terrain B	211	250	775	250
Plus ou moins value		6761 (042)	150	192 (040)	150

1ère étape : La collectivité B de la même façon constate les opérations de cession et d'acquisition. Elle vend son bien d'une valeur de 200 pour acquérir un bien d'une valeur de 350

a) Cession du bien :

Sortie du bien (opération d'ordre budgétaire) :

- Débit du compte 675 (chap 042) avec constatation de la moins-value : 200K€
- Crédit du compte 211 (chap 040) pour sortie le terrain : 200K€

Constatation de la cession (opération réelle) :

- Débit du compte bancaire pour le montant de la soulte à décaisser au profit de la collectivité A : 100K€
- Crédit du compte de constatation de la plus value (compte 775) :
 - o 250K€
 - o Pour le montant de la soulte à payer à A : 100K€

b) Acquisition du bien : Constatation de l'acquisition et la cession (opération réelle) :

- Débit du compte 211 pour l'entrée du bien A venant en échange pour 350 €
- Crédit du compte de constatation de la plus value (compte 775) :
 - o 250K€ valeur de vente du terrain B
 - o Pour le montant de la soulte à payer à A : 100K€

Débit du compte bancaire pour le montant de la soulte à décaisser au profit de la collectivité A : 100K€

c) Constatation de la plus-value (opération d'ordre budgétaire) :

- Débit du compte 6761 (chap 042) pour 50K€
- Crédit du compte 192 (chap 040) pour 50K€

Synthèse pour la collectivité B

		Débit		Crédit	
		Comptes	Montant	Comptes	Montant
Sortie du terrain A		675 (042)	200	211 (040)	200
Constatation de la cession	Acquisition du terrain B	211	350	775	250
	Constatation de la soulte			775	100
Plus ou moins value		6761 (042)	50	192 (040)	50

2

Opérations relatives à des régularisations ou atténuations de charges



Subventions d'investissement reçues : Distinction entre transférables et non transférables¹ – Régularisation

LA PROBLEMATIQUE

Lors de la comptabilisation d'une subvention d'équipement reçue, celle-ci a été comptabilisée à tort en subvention non transférable alors qu'elle subventionnait une immobilisation amortissable.

Il s'agissait en effet d'un don de matériel, matériel amortissable sur une durée de 10 ans.

Comment régulariser cette opération alors que la subvention a été enregistrée en comptabilité depuis deux ans ?

De la même manière il y a deux ans, une subvention a été enregistrée en subvention transférable alors qu'elle concernait un ensemble immobilier public non amortissable. Cette opération doit être également régularisée.

LES PRINCIPES GENERAUX

Le compte 13 - Subventions d'investissement est utilisé pour enregistrer :

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

On distingue donc deux types de subventions :

- les subventions d'équipement qui financent soit un équipement déterminé, soit un ensemble d'équipements. Elles s'imputent aux comptes 131 ou 132 selon qu'elles sont ou non transférables.
- les subventions d'investissement non transférables comptabilisées au compte 138 qui financent une partie de la dette contractée par la collectivité ou l'établissement. Dans ce cas, la subvention reçue est prioritairement affectée à la couverture des intérêts dus au titre de l'emprunt visé par la délibération (compte 747), le surplus étant comptabilisé au compte 138.

Les subventions et fonds sont dits « transférables » lorsqu'ils sont repris dans le résultat par

¹ A noter que la terminologie transférables / non transférables n'existent que pour la nomenclature M57. Pour les autres nomenclatures (M14, 52, 71, 61) on parle d'amortissables et non amortissables.

opposition aux subventions et fonds « non transférables » qui subsistent durablement au bilan. Les subventions et fonds sont ainsi qualifiés lorsqu'ils servent à réaliser des immobilisations qui sont amorties (y compris les subventions d'équipement versées).

Les subventions d'équipement transférables sont imputées au compte 131. Elles doivent faire chaque année l'objet d'une reprise à la section de fonctionnement et disparaître ainsi du bilan parallèlement à l'amortissement de l'immobilisation. La reprise annuelle est constatée au débit du compte 1391 par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement transférée au compte de résultat » (opération d'ordre budgétaire). La subvention est amortie sur le même nombre d'années que le bien et à partir du même point de départ (cas des subventions versées par anticipation ou à posteriori).

Apurement des subventions transférables : lorsque la subvention ou le fonds est totalement

Opération réelle	Opération d'ordre de reprise (chapitre d'ordre budgétaire) ²	
	Investissement	Fonctionnement
Recette	Dépense	Recette
Subventions	Quote-part des subventions transférées au compte de résultat	Quote-part des subventions transférées au compte de résultat
1311	13911	777

repris, le comptable solde à son initiative le compte 131 ou 133, à hauteur du montant de la subvention ou du fonds, en le débitant par le crédit de la subdivision intéressée du compte 139 (opération non budgétaire par certificat administratif).

En cas de nomenclature fonctionnelle, la fonction administration générale est utilisée.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

L'opération de régularisation

1) Cas de la subvention non transférable ayant dû être enregistrée en subvention transférable

La subvention reçue au compte 132X pour le matériel concerne une immobilisation amortissable. La subvention aurait dû être enregistrée au compte 131X.

Afin de corriger l'actif, il convient de passer des écritures de correction :

- Annulation du titre émis sur exercice antérieur au compte 132X (mandat)
- Réémission au compte 1318 (titre)

Par ailleurs, les transferts de subventions non constatés doivent être comptabilisés. Le résultat aurait dû être impacté, le compte 1068 peut donc être utilisé afin d'impacter le compte 139X témoignant du transfert de subvention :

- Débit du compte 139X
- Crédit du compte 1068

Pour les montants qui auraient dû être transférés.

Il s'agit d'une opération non budgétaire. Elle est justifiée par délibération car le compte 1068

² Quelque soit la nomenclature (M14, 52, 71 et 57) les schémas budgétaires et comptables sont identiques.

est mouvementé.

2) Cas de la subvention transférable ayant dû être enregistrée en subvention non transférable

La subvention reçue au compte 1318 pour l'opération immobilière ne concerne pas un équipement amortissable. La commune n'amortissant pas les équipements publics, la subvention aurait dû être comptabilisée au compte 1328.

Afin de corriger l'actif, il convient de passer des écritures de correction :

- Annulation du titre émis sur exercice antérieur au compte 1318 (mandat)
- Réémission au compte 1328 (titre)

Par ailleurs, des transferts de subventions ont été comptabilisés, ils sont sans objet et doivent être régularisés.

Le compte de résultat ayant été impacté, il convient de régulariser via le compte 1068 et d'apurer le compte 139X qui n'aurait jamais dû être mouvementé :

- Débit compte 1068
- Crédit compte 139X

Pour le montant des transferts qui n'auraient pas dû être réalisés.

La délibération constitue la pièce obligatoire pour l'enregistrement de l'opération au compte 1068.

Cas particuliers

1. Subvention versée à postériori, le bien ayant été amorti totalement ou partiellement.

- Si le bien est totalement amorti, la subvention est considérée comme une subvention non transférable (imputation au compte 132X)
- Si le bien est partiellement amorti, la subvention est transférée en fonction du nombre d'années restant à amortir

2. Subvention versée par anticipation ou cas d'une subvention versée pour le financement d'une immobilisation en cours (amortissable suite à passage en immobilisation définitive)

Dans ce cas, la subvention est bien imputée au compte de subvention transférable (131X ou 133X), mais ne sera transférée qu'à compter de la date de début d'amortissement du bien.

3. Subvention d'équipement versé par acompte

Deux cas peuvent être envisagés :

- cas de la notification d'une subvention sans condition de réalisation : la subvention peut être enregistrée en comptabilité dès réception de la notification. Il s'agit d'une subvention à recevoir. Budgétairement elle figurera bien en recette, mais un compte de tiers spécifique permet le constat de la subvention à recevoir chez le comptable (compte 441X)
- cas d'une notification avec condition de réalisation : la subvention ne sera totalement (ou partiellement selon la réalisation ou non de la condition) perçue qu'après réalisation de la condition indiquée dans la convention avec la collectivité (réalisation de travaux ... et donc production de justificatifs).

La partie de la subvention reçue avant début d'amortissement du bien concerné, sera transférée au même rythme d'amortissement que le bien.

La partie reçue après début d'amortissement du bien sera transférée sur la base de la valeur résiduelle du bien subventionné.

Etalement de la charge de l'assurance dommage

LA PROBLEMATIQUE

Comment peut-on étaler la charge de l'assurance dommage ?

LES PRINCIPES GENERAUX

En M57, il est prévu d'étaler la charge, avec la procédure des charges constatées d'avances et non de charges à étaler :

« Compte 6162 – Assurance obligatoire dommage -construction

La prime unique des contrats d'assurance obligatoire dommage-construction qui entraîne une garantie décennale est constatée en charge constatée d'avance pour la partie concernant la période garantie sur les exercices ultérieurs.

Ainsi en fin d'année, pour la partie de ces charges qui ont été enregistrées en section de fonctionnement alors qu'elles ne se rapportent pas ou qu'en partie à l'exercice, le compte 486 est débité, en fin d'exercice, par le crédit du compte 6162 qui a supporté la dépense. Cette opération donne lieu à émission d'un mandat de réduction ou d'annulation.

Le compte 486 est crédité au cours de l'exercice suivant par le débit du compte 6162.

*Exemple : une collectivité souhaite étaler sa charge assurance dommage d'un montant de 100 000€ sur 10 ans (garantie décennale)
Il s'agit d'opérations budgétaires.*

		Débit		Crédit	
		Comptes	Montant	Comptes	Montant
En cours d'année	Mandat	6162	100 000	515	100 000
En fin d'année	Mandat de réduction	486	90 000	6162	90 000
L'année suivante	Mandat	6162	10 000	486	10 000

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux collectivités ayant une population inférieure à 3 500 habitants.

Rectifications et corrections d'erreurs

LA PROBLEMATIQUE

Le titre 10 du tome 1 de l'instruction M57 développe les modalités d'enregistrement des changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et des corrections d'erreurs sur exercices clos.

Il est distingué :

- Le changement de méthodes comptables à appliquer de manière rétrospective (comme si la méthode avait toujours existée) « sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés aux exercices antérieurs ». Dans ce cas elle est appliquée de manière prospective. Les régularisations nécessaires se font par fonds propres (en priorité sur les réserves).
- Les changements d'estimation comptable qui ne sont pas des corrections d'erreurs. Elles ont un impact pour l'avenir uniquement.
- Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs : « Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables qui étaient disponibles lorsque l'autorité compétente a arrêté les états financiers et dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers »

LES PRINCIPES GENERAUX

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte de manière rétrospective en situation nette, c'est-à-dire au sein du passif de haut de bilan, sans impact sur le compte de résultat.

Les comptes 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) » et 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) » ne sont pas utilisés dans le cadre des erreurs comptables.

Le dispositif de correction d'erreurs ne concerne donc pas un titre émis en N sur un compte de produit, recouvré qui doit être annulé sur un exercice ultérieur parce qu'il a été émis à tort.

Le dispositif de correction d'erreurs doit également être distingué des ré imputations budgétaires au sein de la section d'investissement. Ainsi, une modification d'un compte 211X vers un compte 213X suppose une annulation puis une ré émission et non une correction d'erreurs.

En terme comptable, d'une manière générale, les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs font intervenir :

Cas 1 – Lorsqu'il y a un impact antérieur sur le résultat

- Le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » :
 - o en débit, dans la limite de son solde créditeur, lorsque les dépenses ont été minorées ou les recettes majorées ;
 - o en crédit lorsque les recettes ont été minorées ou les dépenses majorées ;

En contrepartie des comptes de haut de bilan à rectifier.

- Dans le cas où le compte 1068 ne serait pas ouvert à la balance générale des comptes ou présenterait un solde insuffisamment créditeur, l'opération de régularisation peut mouvoir les subdivisions du compte 1022 « Fonds d'investissement », dans la limite du solde disponible.

Comment identifier les opérations concernant ce cas 1

- Il doit s'agir d'opérations qui auraient dû avoir un impact sur le résultat si l'erreur n'avait pas été faite : Erreur d'imputation budgétaire :
 - o Imputation en investissement d'une somme qui aurait dû être enregistrée en fonctionnement. Dans ce cas la charge est venue impacter la section d'investissement alors qu'elle aurait dû impacter le résultat de fonctionnement. Le résultat de fonctionnement a donc été surévalué et doit donc être modifié à posteriori. Le compte 1068 reprenant les excédents cumulés capitalisés sera donc impacté négativement pour rétablir postérieurement la situation.
 - o Imputation en fonctionnement d'une somme qui aurait dû être imputée en investissement. De la même façon il y a eu impact sur le résultat de fonctionnement et le rétablissement des comptes se réalise au niveau du compte 1068.

Dans ce cas précis, si l'investissement portait sur un bien amortissable, les amortissements qui auraient dû être constatés doivent également être régularisés.

Il doit être également veillé à un impact possible sur le FCTVA en cas de rectification d'erreurs portant sur des comptes d'immobilisations (ou de charges) entrant dans le champ de ce dispositif.

- Non enregistrement d'amortissements. Dans ce cas, le compte 28 doit être reconstitué via le compte 1068. Cette opération permet de rétablir les amortissements qui auraient dû être constatés au compte 68 sur les années antérieures
- Non enregistrement des transferts de subvention. Une subvention transférable doit être rapportée au compte de résultat au même rythme que l'amortissement du bien subventionné.

Ce transfert se traduit par une recette d'ordre au compte de résultat (compte 777). Le non transfert a donc impacté négativement le résultat de fonctionnement. Les opérations doivent être régularisées via le compte 1068 afin de rétablir le montant au compte 139.

Cas 2 - Les opérations relatives à la régularisation d'immobilisations (absence ou erreur sur la valeur d'intégration) sont enregistrées par le biais du compte 1021 en priorité, voire le compte 193 en cas d'absence de solde à ce compte ou de réintégration d'une immobilisation mise à la réforme à tort et le compte 192 pour corriger les erreurs sur les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations.

Les opérations de régularisation en situation nette sont des opérations d'ordre non budgétaires, justifiées :

- par une décision de l'assemblée délibérante lorsque le compte 1068 est mouvementé
- par un certificat administratif de l'ordonnateur dans les autres cas (compte 1021 notamment).

Dans certains cas, les erreurs (notamment sur des opérations semi-budgétaires) sont corrigées par opérations semi-budgétaires.

Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs suivent le schéma validé par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) et repris dans la note interministérielle du 12 juin 2014 qui prévoit ainsi une délibération pour mouvementer le compte 1068. Ces corrections, pour l'essentiel, ne créent pas de discordance entre les résultats d'investissement du compte administratif et du compte de gestion.

Toutefois, dans certains cas particuliers, les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs peuvent avoir une incidence sur le résultat d'investissement cumulé (les écritures ayant des conséquences budgétaires sont rares et concernent en majorité les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs donnant lieu à une opération semi-budgétaire ou à une première mise en œuvre de la procédure de rattachement de charges ou de produit à l'exercice).

Dans ce cas, la ligne 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » doit être ajustée par l'ordonnateur ; la DM permettant à la collectivité d'ajuster la ligne 001 doit être votée avant le 21 janvier de l'année N+1.

Il ne doit donc pas y avoir de discordance entre le résultat d'investissement du comptable et la ligne 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » de l'ordonnateur.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

1) Cas des immobilisations

La réintégration d'une immobilisation à l'actif : opération d'ordre non budgétaire :

- débit du compte 20x/21x « Immobilisations incorporelles/corporelles » concerné
- crédit du compte 1021 « Dotations ».

Défaut d'amortissement des immobilisations : La reconstitution des amortissements s'effectue par opération d'ordre non budgétaire :

- débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
- crédit du compte 28x « Amortissements des immobilisations » concerné.

Absence de transfert de la plus ou moins-value de cession d'une immobilisation :

Les erreurs sur les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations sont corrigées par opérations d'ordre non budgétaires :

- en cas de plus-value :
débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
crédit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations »
- en cas de moins-value :
débit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations »
crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

2) Cas des provisions : La provision aurait dû être reprise depuis plusieurs années, le résultat de fonctionnement a donc été sous estimé du fait de cette non reprise (une reprise se traduit par une recette de fonctionnement d'ordre budgétaire au compte 78).

Deux hypothèses

Hypothèse n°1 : l'entité applique le régime semi- budgétaire : L'annulation d'une provision non justifiée donne lieu à une opération semi-budgétaire :

- débit du compte 15x « Provisions pour risques et charges » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » (titre de recettes).

Hypothèse n°2 : Application du régime budgétaire : L'annulation d'une provision non justifiée donne lieu à une opération d'ordre non budgétaire :

- débit du compte 15x « Provisions pour risques et charges » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

3) Cas d'un changement de compte de provisions : des sommes ont été imputées au compte 1511X (provision pour litige et contentieux) au lieu du 154X (provision pour CET) :

- cas de provision budgétaire : dans ce cas, il s'agit d'une annulation de titre sur le compte 1511X et d'un nouveau titre sur le compte 154X pour le montant à rectifier ;
- cas de provision semi budgétaire, les comptes 15XXX sont non budgétaires. La correction se fait donc par opération non budgétaire et certificat administratif communiqué au comptable.

4) Cas de la constatation d'une provision pour créances non constatées depuis plusieurs années.

Plusieurs cas de figure peuvent être envisagés :

- cas d'une provision pour créances non constatées sur des créances devenues irrécouvrables du fait de la disparition du débiteur ou motif comparable.

Dans ce cas spécifique, la provision est appréciée à la date de sa constatation. En effet, un débiteur peut avoir été retrouvé, être revenu à meilleure fortune ... Aucune rectification rétroactive n'est constatée. La provision est constituée à date et non de façon rétrospective.

- cas d'une provision qui aurait dû être constatée sur les années antérieures du fait de cessation d'activité d'une entreprise pour insuffisance d'actif ou d'une procédure de rétablissement personnel.

Dans ce cas spécifique, une régularisation pourrait être envisagée de façon rétroactive car ces sommes auraient dû être provisionnées lors de la survenance de l'évènement. Aucun « retour arrière » n'est possible pour ces cas de cessation d'activité et « effacement de dette ». Une régularisation en haut de bilan pourrait être envisagée (via le compte 1068 que ce soit en budgétaire ou semi budgétaire car dans les deux cas la section de fonctionnement est impactée).

Point d'attention : Si la diminution de la provision n'est pas liée à une erreur, mais à un ajustement en fonction du risque, alors la variation à la baisse sera constatée par une opération semi-budgétaire ou d'ordre budgétaire par une reprise de la dotation via le compte 78x « Reprises sur provisions pour risques et charges ».

Régularisation et contraintes de calendrier du fait de l'intervention de commissaires aux

comptes dans le cadre de la certification des comptes.

Le projet de norme 15 sur les événements postérieurs à la clôture donne le cadre général de prise en compte de ce type d'événements en fonction de la date de leur constatation.

Ainsi cette norme tient compte du calendrier de clôture traditionnel des collectivités qui prévoit une journée complémentaire jusqu'au 31 janvier de l'année suivante (article . L.1612-11 du CGCT).

« La norme 15 autorise également, à titre dérogatoire, la comptabilisation des effets d'un évènement post-clôture en contrepartie des fonds propres lorsque l'évènement post-clôture survient après la date butoir légale ou réglementaire à partir de laquelle le compte de résultat ne peut plus être modifié et avant la date de la réunion de l'autorité compétente qui arrête les états financiers. »

Les modalités de prise en compte de tout événement survenu après le 31 décembre d'une année au titre de cette année sont décrites dans un chapitre spécifique de l'instruction budgétaire et comptable M57.

Les événements postérieurs à la clôture sont les événements intervenant entre la date de clôture (31 décembre de l'exercice N) et la date d'arrêté définitif des états financiers, qui sont susceptibles d'avoir un impact sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.

Ils sont de deux types :

- « ceux qui ont un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture, survenus avant la date d'arrêté définitif des états financiers, donnant lieu à des ajustements comptables susceptibles de modifier les données figurant dans les états financiers ; intégration par haut de bilan (opération non budgétaire) s'il n'est pas possible de prendre une décision budgétaire ou si insuffisance de crédit budgétaire
- ceux qui n'ont aucun lien avec une situation existant à la date de clôture, c'est-à-dire ceux se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice, survenus avant la date d'arrêté définitif des états financiers, faisant l'objet d'une information dans l'annexe des états financiers. »

Comptabilisation des frais de démolition

LA PROBLEMATIQUE

Une immobilisation est détruite. Comment comptabiliser ces frais de démolition ?

LES PRINCIPES GENERAUX

La comptabilisation des frais de démolition est fonction de la suite des opérations.

Deux cas doivent être distingués

1. Démolition sans reconstruction

Terrain nu cédé suite à démolition : les frais de démolition

- Font partie du coût du terrain, s'ils entraînent une augmentation de la valeur d'utilité ou de la valeur vénale du terrain. Lors de la vente du terrain, le bien sera sorti de l'actif pour sa valeur comptable (donc y compris les frais de démolition)

Il convient donc de les imputer en investissement : Mandat au compte 211X

Afin de pouvoir mesurer cette augmentation de valeur, il convient d'en avoir confirmation :

- Soit par consultation du service urbanisme ou action foncière qui pourra indiquer le prix au mètre carré le plus élevé entre terrains nus (à bâtir) ou construits ;
- Soit par consultation de notaires ;
- Soit par consultation d'Etalab (site DVF).

- Ne font pas partie du coût du terrain s'ils n'entraînent pas une augmentation de la valeur d'utilité ou de la valeur vénale du terrain.

Ils sont comptabilisés en charges au compte 61522 (émissions d'un mandat, opération réelle)

Le terrain nu demeure à l'actif de l'entité suite à démolition de l'immeuble, :

- Les frais de démolition sont comptabilisés en charges, mandat au compte 61522
- Si le terrain doit recevoir des aménagements destinés à procurer des avantages économiques à l'entité. Les frais de démolition seraient alors intégrés au coût d'agencement des terrains.

Ils sont alors imputés au compte 212X (émission d'un mandat, opération réelle).

2. Démolition avec reconstruction.

Le coût de la démolition fait partie du coût d'acquisition de la nouvelle construction.

Il convient donc de constater une dépense au compte 213X ou 2313X (émission d'un mandat, opération réelle).

Les hypothèses :

- Démolition d'un bâtiment d'une valeur de 100K€
- Frais de démolition s'élevant à 20K€

1. Démolition sans reconstruction

		Compte débité		Compte crédité	
Les frais viennent augmenter la valeur du terrain	OB réelle	211X	20K	40XX (chez le comptable)	20K
Le terrain doit recevoir des aménagements après démolition	OB réelle	212X	20K	40XX (chez le comptable)	20K
Les frais n'augmentent pas la valeur du terrain	OB réelle	61522	20K	40XX (chez le comptable)	20K

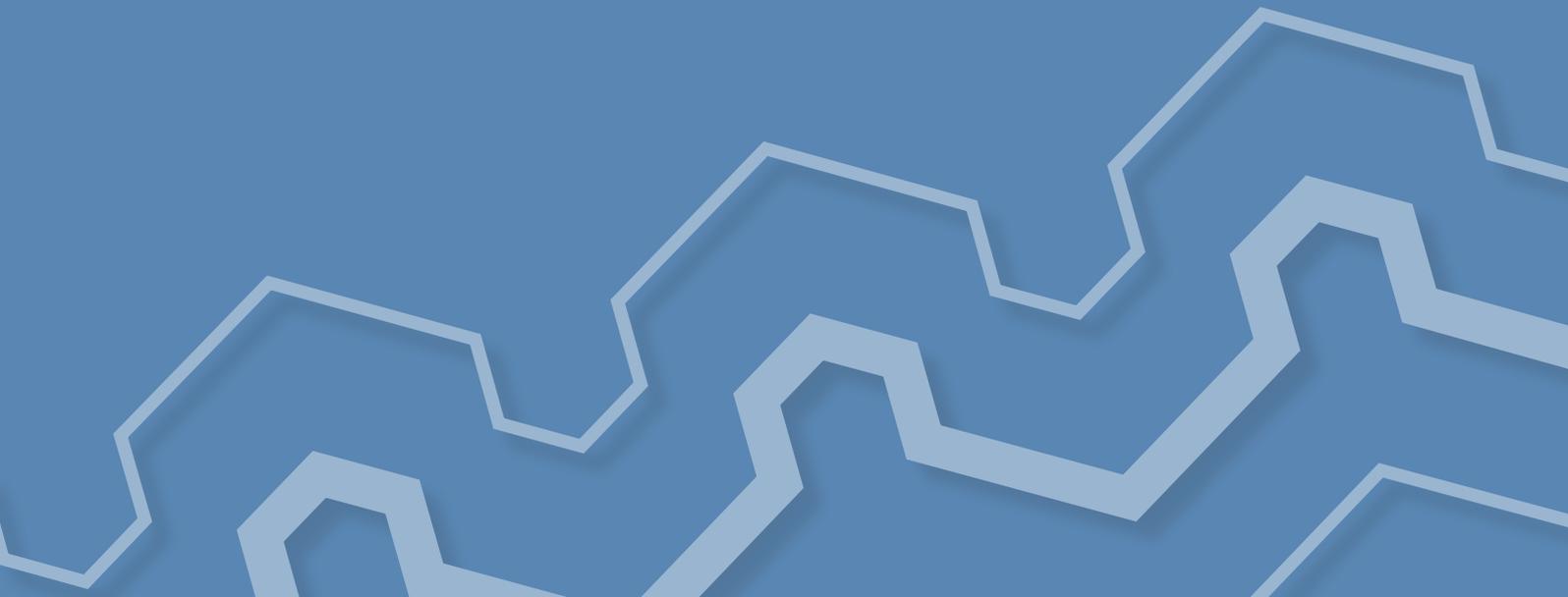
2. Frais de démolition avec reconstruction

Les frais sont intégrés au coût de construction du nouveau bâtiment.

		Compte débité		Compte crédité	
OB réelle		2313	20K	40XX (chez le comptable)	20K

3

Procédures



Méthode d'évaluation des titres de participation détenus par une collectivité dans des sociétés publiques locales (type sociétés d'économie mixtes)¹

A noter qu'en cas de fonds propres négatifs, la collectivité doit impérativement :

- Constaté une dépréciation pour la totalité
- Constaté une provision pour risque

Cette méthode comprend 3 étapes :

- 1) Calcul de la situation nette
- 2) Calcul de la quote-part de la situation nette
- 3) Détermination de la plus-value ou de la moins-value

1) Calcul de la situation nette

Pour calculer la situation nette des entreprises publiques locales, il convient d'utiliser les comptes de passif et d'actif du plan général comptable. Pour une année n, le calcul de la situation nette de la société publique locale concernée s'effectue sur la base des comptes consolidés au 31/12/n-1.

1.1.) Méthode de calcul de la situation nette par le passif :

La situation nette se calcule en additionnant les éléments des comptes 10, 11 et 12 et ce en fonction des différents comptes de passif qui sont présentés au bilan des sociétés publiques locales. Doivent notamment être pris en compte les éléments suivants s'ils sont présentés sur le bilan de la société concernée :

- + Capital social ou individuel
- + Primes d'émission, de fusion, d'apport
- + Ecart de réévaluation
- + Réserve légale
- + Réserves statutaires ou contractuelles
- + Réserves réglementées
- + Autres réserves
- + Report à nouveau
- + Résultat de l'exercice

1.2.) Méthode de Calcul de la situation nette par l'actif :

¹ Cette fiche est une proposition de méthodologie en matière de calcul d'une dépréciation. Elle n'a pas valeur réglementaire.

La deuxième méthode de calcul pour déterminer la situation nette se fait en prenant le bilan en sens inverse c'est-à-dire en cumulant l'actif auquel il convient de déduire certains éléments du passif.

- + Total Actif
- - Total Dettes
- - Total Provisions pour risques et charges
- - Total Autres fonds propres
- - Subventions d'investissement
- - Comptes de régularisation

1.3.) Exemple de calcul de la situation nette à partir d'un bilan

Calcul de la situation nette de la SPL à partir de l'actif (et en soustrayant certains éléments du passif) éléments en rouge sur le bilan :

Bilan

	Brut	Amortissements Dépréciations	Net au 31/12/17	Net au 31/12/16
ACTIF				
<i>Immobilisations incorporelles</i>				
<i>Immobilisations corporelles</i>				
Installations techniques, matériel et outillage	40 000	40 000		
Autres immobilisations corporelles	1 430 137	1 149 640	280 497	411 970
<i>Immobilisations financières</i>				
TOTAL ACTIF IMMOBILISE	1 470 137	1 189 640	280 497	411 970
<i>Stocks</i>				
Marchandises	20 468		20 468	22 074
<i>Créances</i>				
Clients et comptes rattachés	651 386	140 406	510 979	345 449
Fournisseurs débiteurs	20 773		20 773	3 346
Personnel	13 423		13 423	13 468
Etat, Impôts sur les bénéfices	82 405		82 405	34 912
Etat, Taxes sur le chiffre d'affaires	56 514		56 514	43 296
Autres créances	15 125		15 125	21 271
<i>Divers</i>				
Valeurs mobilières de placement	1 530 409		1 530 409	880 944
Disponibilités	290 771		290 771	247 825
TOTAL ACTIF CIRCULANT	2 681 274	140 406	2 540 867	1 612 586
Charges constatées d'avance	17 129		17 129	29 504
COMPTES DE REGULARISATION	17 129		17 129	29 504
TOTAL ACTIF	4 168 540	1 330 046	2 838 494	2 054 060

- + Total actif : 2 838 494
- - Subventions d'investissement : 503 914
- - Total Autres Fonds propres : 0
- - Total provisions pour risques et charges : 54 955
- - Total Dettes : 827 202
- - Comptes de régularisation : 738 940

Situation nette approchée par l'actif : 2 837 494 - 503 914 - 54 955 - 827 202 - 738 940 = **713 483**

Calcul de la situation nette au 31/12/2017 de la SPL à partir des comptes du passif (éléments en noir) :

	Net au 31/12/17	Net au 31/12/16
PASSIF		
Capital social ou individuel	364 860	364 860
Réserve légale	8 171	3 641
Report à nouveau	86 044	-172 309
Résultat de l'exercice	254 408	262 883
Subventions d'investissement	503 914	336 479
TOTAL CAPITAUX PROPRES	1 217 398	795 554
TOTAL AUTRES FONDS PROPRES		
Provisions pour risques	34 955	23 930
Provisions pour charges	20 000	
TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	54 955	23 930
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédits		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	37	1 664
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	495 430	478 507
Personnel	54 981	52 876
Organismes sociaux	143 116	150 609
Etat, Taxes sur le chiffre d'affaires	124 857	95 283
Autres dettes fiscales et sociales	8 706	1 338
Dettes fiscales et sociales	331 660	300 105
Autres dettes	75	1
TOTAL DETTES	827 202	780 278
Produits constatés d'avance	738 940	454 298
COMPTES DE REGULARISATION	738 940	454 298
TOTAL PASSIF	2 838 494	2 054 060

- + Capital social ou individuel : 364 860
- + Réserve légale : 8171
- + Report à nouveau : 86 044
- + Résultat de l'exercice : 254 408

Situation nette approchée par le passif : $364\,860 + 8171 + 86\,044 + 254\,408 = 713\,483$

2) Calcul de la quote-part de la situation nette

La quote-part de la situation nette (QPSN) se calcule de la façon suivante :

$$\text{QPSN} = \text{situation nette de la société publique locale} \times \left(\frac{\text{Nombre de parts de capital social détenus par la Commune}}{\text{Nombre total de parts de capital social}} \right)$$

Exemple de calcul de la QPSN de la SPL en 2018 sur la base des comptes consolidés au 31/12/2017 :

- *Nombre de parts de capital social détenus par la Commune : 2100*
- *Nombre total de part de capital social de la SPL : 3000*
- *Situation nette de la SPL calculée ci-dessus : 713 483*
- *QPSN : $713\,483 * (2100/3000) = 499\,438.10 \text{ €}$*

3) Détermination de la plus-value ou la moins-value

La valeur d'acquisition (= cout d'entrée) des titres de participation détenus par la commune figurant au compte administratif de l'année n-1 doit être comparée avec la quote-part de la situation nette (QPSN) pour déterminer s'il existe une plus-value ou une moins-value.

- Si QPSN est > à la valeur d'acquisition des titres de participation, il existe une plus-value
- Si QPSN est < à la valeur d'acquisition des titres de participation, il existe une moins-value.

Exemple de la SPL :

- *Coût d'entrée des titres de participation détenue par la commune figurant au bilan au 31/12/2017 : 420 000 €*
- *QPSN déterminée ci-dessous : 499 438.10 €*
- *QPSN > coût d'entrée des titres de participation, il existe donc une plus-value.*

Cet ouvrage a été réalisé par le groupe de travail

« **Qualité des Comptes et Certification** »

Pilote

Marie-Christine BARANGER- Société du Grand Paris

Rédacteurs et rédactrices

Les membres du **groupe de travail Qualité des Comptes et Certification**.

Coordination et mise en page

Mathilde MANDELLI - AFIGESE

Camille PEDUZZI - AFIGESE

Manon LAUNAIS - AFIGESE

Si vous souhaitez consulter le catalogue
des publications éditées par l'AFIGESE,
rendez-vous sur notre site internet

www.afigese.fr/boutique



Association AFIGESE

1 avenue de l'angevinière - BAL n°3

44800 Saint-Herblain

02 28 25 45 15

afigese.fr

Un ouvrage du Groupe de Travail
Qualité des Comptes et Certification

© AFIGESE 2021

ISBN : 978-2-9569622-4-3

Dépôt Légal à parution



9 782956 962243

[afigese](http://afigese.fr)