

Actualité de la M14, instruction budgétaire et comptable applicable aux communes

CIRCULAIRE N° NOR INT

OBJET : Modifications apportées à compter de l'exercice 2006 aux instructions budgétaires et comptables M14, M52 et M61. Mesures diverses d'accompagnement.

Les travaux menés sous l'égide du comité des finances locales ont permis d'arrêter un certain nombre de mesures destinées à simplifier les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M14. Ces mesures entreront en vigueur à compter de l'exercice 2006.

Par ailleurs, si les instructions M52 et M61, de parution plus récente, intègrent déjà certaines de ces dispositions, il n'en va pas de même pour d'autres, issues des réflexions menées en 2004 dans le cadre du groupe de travail M14. C'est pourquoi, il a été décidé d'en faire bénéficier les départements et les services départementaux d'incendie et de secours (SDIS) ; c'est le cas de la débudgétisation de certaines opérations patrimoniales complexes, de la débudgétisation des ICNE en section d'investissement et de la simplification de leur constatation en section de fonctionnement, ainsi que de la simplification du traitement des opérations de cessions au stade du budget. Ces modifications interviendront également à compter de l'exercice 2006.

Pour ces trois instructions budgétaires et comptables, le changement de certaines procédures doit s'accompagner de retraitements en vue d'assurer la transition entre les exercices 2005 et 2006, tant sur le plan de la transposition des données (éléments bilantiels et résultats budgétaires) que sur celui de la maîtrise des effets budgétaires qui peuvent en découler.

La présente circulaire a pour objet d'exposer ces différents éléments.

Mesdames et messieurs les préfets sont invités à communiquer une copie de la présente circulaire aux maires et aux présidents des conseils généraux, des groupements de collectivités territoriales et des établissements publics locaux qui leurs sont rattachés.

CHAPITRE 1

L'INSTRUCTION BUDGETAIRE ET COMPTABLE M14

1. LES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT VERSEES

Jusqu'à l'exercice 2005, le versement de subventions d'équipement à des tiers était comptabilisé en charges, imputées en dépenses de la section de fonctionnement du budget.

Ces charges pouvaient faire l'objet d'un étalement budgétaire (utilisation des comptes 4814, 4815, 79 et 6812) sur une durée maximale de 5 exercices (1^{er} amortissement de la charge l'année même du versement de la subvention), hormis pour les subventions d'équipement qualifiées de fonds de concours, pour lesquelles la durée maximale d'étalement était de 15 ans.

A compter de l'exercice 2006, les modalités de constatation de ces différentes opérations ont été simplifiées.

Les subventions d'équipement versées ont été qualifiées « d'immobilisations incorporelles », permettant leur imputation directe en section d'investissement au sein d'un compte d'immobilisation spécifique (compte 204) et leur amortissement (compte 2804) ;

Parallèlement, le critère de « fonds de concours » a été supprimé. En remplacement, il a été prévu que les subventions d'équipement versées à un organisme public soient amorties sur une durée maximale de 15 ans. La durée d'amortissement de 5 ans demeure pour les seules subventions d'équipement versées à des personnes de droit privé. Compte-tenu de ces changements de procédures, les précisions suivantes doivent être apportées.

• **Pour les subventions versées avant 2006:**

- comptablement, les soldes des comptes 4814 et 4815 apparaissant en bilan de sortie 2005 sont repris, en bilan d'entrée 2006, aux subdivisions concernées du compte 204;
- l'amortissement de ces subventions est poursuivi, aux comptes 6811 et 2804, *selon les durées d'amortissement retenues avant 2006* pour les comptes 4814 et 4815.

Chacune des subventions constituant ce solde se verra attribuer un numéro d'inventaire qui sera transmis au comptable avec les caractéristiques de l'amortissement résiduel. Il est rappelé à ce titre que toutes les collectivités et établissements sont concernés sans considération de seuil.

• **Pour les subventions versées à compter de 2006:**

- elles sont amorties, à l'instar des autres immobilisations, à compter de l'exercice suivant celui de leur versement (exemple : à compter de 2007 pour les subventions versées en 2006);
 - elles sont amorties sur une durée maximale de 15 ans ou 5 ans selon la nature du bénéficiaire. Une délibération devra préciser les conditions d'amortissement de ces subventions. Là encore, toutes les communes et établissements sont concernés sans considération de seuil.
- Le changement de procédure n'a pas d'incidence sur les modalités de reprise, au budget 2006, des résultats apparaissant au compte administratif 2005.

Précision: les subventions d'équipement versées ne sont pas concernées par la procédure du rattachement des charges à l'exercice dans la mesure où le versement n'est pas conditionné par la réalisation du service fait.

Les restes à réaliser éventuels, existant au 31 décembre 2005 sur les comptes 65 et 67 au titre de subventions d'équipement à verser, devront être transposés aux comptes 204 correspondants, sur l'état des restes à réaliser remis au comptable au début de l'exercice 2006.

Enfin, l'attribution de subventions d'équipement avant le vote du budget 2006 reste soumise aux dispositions de l'article L.1612-1 du CGCT qui prévoient que les dépenses d'investissement peuvent être engagées, liquidées et mandatées, avant le vote du budget, dans la limite du quart des crédits ouverts au budget de l'exercice précédent sous réserve d'une décision de l'organe délibérant.

2. LES PROVISIONS

A compter de l'exercice 2006, le régime des provisions est profondément modifié.

Les provisions réglementées sont supprimées au profit d'un régime de provisionnement basé sur l'existence de risques réellement encourus par la collectivité.

Une provision devra être constituée à compter de l'exercice 2006 pour les cas et dans les conditions visés aux articles R.2321-2 et R.2321-3 du CGCT.

Si ces dispositions n'obligent pas à provisionner les risques nés d'ouvertures de contentieux en première instance ou de procédures collectives antérieures au 1^{er} janvier 2006, les provisions constituées pour ces motifs demeurent dans la mesure où le nouveau régime des provisions prévoit explicitement la constitution d'une provision dans cette situation.

Dans les autres cas, il est conseillé de procéder à la constatation de telles provisions attestant d'un risque réel.

Les provisions peuvent être budgétaires ou non en section d'investissement.

Sur le plan budgétaire, la collectivité ou l'établissement relève du régime de « droit commun », prévoyant la budgétisation partielle des opérations de provisionnement. La constitution et la reprise de la provision sont constatées uniquement en section de fonctionnement aux comptes 68 et 78. Elle ne donne plus lieu à l'inscription en parallèle d'une recette en section d'investissement par opération d'ordre budgétaire.

Le régime de « droit commun » organise une mise en réserve budgétaire de la provision, qui demeure ainsi disponible jusqu'à l'exercice de sa reprise.

La collectivité ou l'établissement peut toutefois opter pour un régime de budgétisation totale des provisions. Ce choix revient à maintenir le régime appliqué jusqu'à l'exercice 2005. La constatation de la provision en section de fonctionnement donne lieu à l'inscription d'une recette en section d'investissement par opération d'ordre budgétaire.

Le régime optionnel permet de gérer la provision dans le cadre de l'autofinancement annuel. La commune ou l'établissement a la possibilité d'utiliser provisoirement la recette d'investissement correspondant à la provision; toutefois, dans ce cas, une ressource équivalente devra être dégagée en section d'investissement pour financer la reprise de la provision.

Important : si la commune ou l'établissement souhaite retenir le régime optionnel au titre de l'exercice 2006, il lui faudra prendre une délibération spécifique en ce sens avant la reprise des résultats 2005 au budget 2006, les modalités de cette reprise étant différentes selon le choix opéré.

Les particularités du nouveau régime des provisions ayant été présentées, il convient de traiter le cas des provisions constatées (obligatoirement ou volontairement) par la collectivité avant 2006.

Il convient de distinguer parmi ces provisions :

- les provisions réglementées inscrites au compte 14, à l'exception de celles inscrites au compte 146 « Provisions pour litiges et contentieux » ;
- les provisions pour litiges et contentieux inscrites au compte 146 et les provisions de droit commun constituées volontairement par la collectivité en raison de l'existence de risques réels.

a) Les provisions réglementées (hors compte 146) sont supprimées à compter de l'exercice 2006. Cela emporte les conséquences suivantes :

- comptablement : les soldes des comptes 144 et 145 seront repris au compte 110 et ou 119 ;
- budgétairement : le résultat d'investissement apparaissant au compte administratif 2005 sera repris au budget 2006, minoré du montant de ce solde. Parallèlement, le résultat de fonctionnement sera quant à lui repris majoré à due concurrence.

b) Les autres provisions (constatées au compte 146 « Provisions pour litiges et contentieux » et, aux subdivisions des comptes 15, 29, 39, 49 et 59) doivent quant à elles être maintenues, car elles correspondent toutes à des risques réellement encourus par la collectivité ou l'établissement.

Comptablement, les soldes de ces comptes sont repris en bilan d'entrée 2006 aux subdivisions concernées des comptes 15, 29, 39, 49 et 59, selon que la commune ou l'établissement fait le choix d'une budgétisation des provisions (comptes à terminaison 2) ou non (comptes à terminaison 1) en section d'investissement.

Le résultat de fonctionnement 2005 sera repris au budget 2006 sans modification, puisque quel que soit le régime choisi, l'effet sur la section de fonctionnement des provisions constatées n'est pas modifié.

Le résultat d'investissement apparaissant au compte administratif 2005 sera quant à lui repris au budget 2006 :

- minoré du montant total de ces provisions si la commune relève du régime de droit commun (non budgétisation des provisions en section d'investissement) ;
- sans modification si la commune a opté pour un régime de budgétisation des provisions en section d'investissement (en ce cas, les résultats de chacune des sections sont repris tels qu'ils apparaissent au compte administratif 2005).

Un tableau, figurant en annexe 1 à la présente circulaire, retrace les différents éléments exposés ci-dessus.

Aux corrections de résultats précitées devront s'ajouter, le cas échéant, celles concernant les ICNE.

3. LES INTERETS COURUS NON ECHUS (ICNE)

A compter de l'exercice 2006, la constatation des intérêts courus non échus (ICNE) à payer et à recevoir est doublement modifiée.

En premier lieu, la procédure de rattachement des ICNE a été alignée sur celles des autres charges

et produits non financiers pour leur traitement en section de fonctionnement.

Cela étant, les nouvelles modalités de constatation des ICNE n'ont pas d'effet direct sur l'équilibre de la section de fonctionnement du budget.

En second lieu, les opérations de rattachement ne sont plus budgétaires en section d'investissement (les comptes 1688 pour les intérêts à payer, 2768 pour les intérêts à recevoir n'apparaissent plus au budget).

Cette débudgétisation des opérations en section d'investissement pourrait, lors du premier exercice, avoir un effet sur l'équilibre général du budget, à l'occasion du passage d'un dispositif intégrant les opérations relatives aux ICNE dans la gestion de l'autofinancement annuel (du fait de la budgétisation des opérations dans les deux sections) à un dispositif faisant agir la seule section de fonctionnement.

Cela étant, afin d'apporter de la souplesse l'année de transition, il est prévu, comme pour les provisions, d'agir au niveau de la reprise des résultats du compte administratif 2005 au budget 2006.

Ainsi, le résultat d'investissement constaté au compte administratif 2005 est repris, en 2006, corrigé du solde des rattachements des ICNE à payer (minoration) et des ICNE à recevoir (majoration) au 31/12/2005.

Le résultat de fonctionnement 2005 est repris, en 2006, corrigé (en sens inverse) à due concurrence.

Ce dispositif implique qu'aucune contre-passation des ICNE 2005 doit être opérée en 2006, car cela reviendrait à agir deux fois sur la section de fonctionnement, l'une avec la reprise « corrigée » à la ligne 002 et l'autre avec la contre-passation.

Ce dispositif, consistant à agir en 2006 par la reprise des résultats et non par une contre-passation, réside dans le fait que la reprise différenciée des résultats fait jouer les deux sections, alors que la contre-passation en 2006 aurait concerné la seule section de fonctionnement.

Cela permet ainsi à la commune ou à l'établissement de gérer le changement de procédure par la modulation de l'autofinancement de l'exercice 2006.

Parallèlement, le comptable reprend en balance d'entrée 2006 des comptes 110 et / ou 119 les soldes 2005 apparaissant aux comptes 1688 et 2768 au 31 décembre 2005.

La correction des résultats, au titre des ICNE, peut être combinée, le cas échéant, avec le dispositif retenu pour les provisions.

Les éléments exposés dans ce paragraphe doivent être combinés, le cas échéant, avec ceux exposés ci-dessus pour les provisions.

4. LES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

A compter de l'exercice 2006, les modalités de constatation des cessions d'immobilisations sont simplifiées au stade du budget (BP, BS, DM). En effet, seul le prix de cession apparaît désormais au budget (BP, BS ou DM), directement inscrit en recette de la section d'investissement (chapitre 024).

La constatation des opérations au compte administratif demeure, en revanche, complète.

Ce changement de procédure n'emporte aucune conséquence sur la reprise au budget 2006 des résultats apparaissant au compte administratif 2005, hormis les éventuels restes à réaliser éventuels sur cessions d'immobilisations existant au 31 décembre 2005.

En effet, à compter de 2006, les restes à réaliser seront inscrits sur la ligne 024 « Produits des cessions d'immobilisations » de la section d'investissement, en lieu et place du compte 775.

Aussi, tout reste à réaliser existant au 31 décembre 2005 au compte 775 devra donc être transposé à la ligne 024 « Produits des cessions d'immobilisations ». Il devra être pris en compte lors de l'affectation du résultat dans la mesure où il influe sur le besoin de financement de la section d'investissement.

5. L'AFFECTATION DU RESULTAT 2005

En 2006, l'affectation du résultat de l'exercice 2005 devra, le cas échéant, tenir compte des corrections évoquées aux paragraphes précédents.

Ainsi, le résultat de fonctionnement à affecter devra-t-il être éventuellement :

- majoré du montant des provisions réglementées (hors 146) existant au 31 décembre 2005 ;
- corrigé des soldes apparaissant aux comptes 1688 (majoration) et 2768 (minoration) au 31 décembre 2006.

Le besoin de financement devra quant à lui tenir compte :

- des corrections éventuelles du solde d'exécution reporté relatives aux provisions (comptes 146, 15, 29, 39, 49 et 59 existant en 2005 si la collectivité ou l'établissement n'a pas opté pour budgétiser la recettes de provision en section d'investissement) ;
- de celles concernant les ICNE (comptes 1688 et 2768) ;
- de celles concernant les restes à réaliser (sur subventions d'équipement et/ou sur cessions d'immobilisations).

La correction des résultats 2005 repris au budget 2006 est par ailleurs combinée, pour les ICNE, avec l'aménagement des règles en matière d'affectation du résultat de fonctionnement.

Ainsi, la part du besoin de financement en section d'investissement correspondant aux ICNE pourra ne pas être obligatoirement couverte par l'affectation du résultat corrigé de 2005 permettant ainsi de faire appel, le cas échéant, à d'autres ressources de la section d'investissement, dont l'emprunt.

La commune ou l'établissement qui ferait usage de cette possibilité se trouvera dans la situation où les lignes R 002 et D 001 seront conjointement servies.

Cette possibilité n'est en revanche pas ouverte pour les provisions réglementées. Le besoin de financement accru devra être obligatoirement couvert par le surplus constaté au résultat de fonctionnement.

Il faut également indiquer que la commune ou l'établissement qui n'opte pas pour le régime de budgétisation des provisions et relève donc du régime de droit commun verra son résultat d'investissement diminué du solde des provisions constatées par le passé (hors provisions réglementées) sans que le résultat de fonctionnement soit corrigé positivement à due concurrence. Cette situation implique de trouver des financements alternatifs pour équilibrer la section d'investissement (autofinancement ou autres ressources externes).

6. JUSTIFICATIONS DES OPERATIONS

Afin de justifier les corrections apportées aux résultats 2005 lors de leur reprise au budget 2006, l'état figurant en annexe 2 à la présente circulaire devra être joint au budget 2006 lors de la reprise de ces résultats (BP ou BS).

Par ailleurs, le comptable justifiera des reprises différenciées des balances de sortie 2005 en balance d'entrée 2006 en joignant au compte de gestion 2006 l'état figurant en annexe 3.

7. REMARQUE RELATIVE AUX OPERATIONS D'EQUIPEMENT

Pour les budgets votés par nature, la création des chapitres globalisés réservés aux chapitres d'ordre a conduit à « geler techniquement » les 9 premiers numéros des opérations d'équipement. Ainsi, une telle opération ne peut désormais être numérotée qu'à compter de 10.

En parallèle, les opérations en cours d'exécution au 31 décembre 2005 :

- devront être renumérotées pour les mouvements opérés sur ces opérations à compter du 1^{er} janvier 2006 ;
- les éventuels restes à réaliser existant à la clôture de l'exercice 2005 devront faire référence à l'ancien et au nouveau numéro sur l'état des restes à réaliser transmis début 2006 au comptable et sur l'état III B du budget.

8. COLONNE « POUR MEMOIRE » DU BUDGET

S'agissant de la première année de mise en application des nouvelles maquettes, il est conseillé de ne pas renseigner la colonne « pour mémoire » afin de prévenir d'éventuelles erreurs résultant des différences de présentation entre les exercices 2005 et 2006.