

**DIRECTION  
DE LA  
COMPTABILITE PUBLIQUE**

**BUREAU D 3**

**Numéro dans les séries spéciales :  
2378 TM**

Cette instruction a été modifiée par les instructions suivantes :	
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
n° .....	du .....
Cette instruction a été abrogée par l'instruction	
n° .....	du .....

**COMPTES DE GESTION DES COLLECTIVITES LOCALES  
ET DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX**

**NOTE DE METHODE**

**SIMPLIFICATIONS**

**DESTINATAIRES POUR APPLICATION**

DIFFUSION <b>G</b> 26
-----------------------------

RGP	PGT	TPG	DOM	TPC-RF	P	HLM
-----	-----	-----	-----	--------	---	-----

## SOMMAIRE

	Pages.
<b>Préambule</b> .....	4

### CHAPITRE PREMIER

#### Principe et organisation des travaux d'apurement.

<b>I. — RÉVISION DES MÉTHODES D'APUREMENT</b> .....	5
<b>A. — Un programme sélectif et annuel</b> .....	5
1° Un programme sélectif.....	5
2° Un programme annuel.....	6
<b>B. — La vérification par épreuves des opérations</b> .....	6
<b>C. — La simplification des décisions du Trésorier-Payeur Général</b> ....	8
1° Le support matériel.....	8
2° Les modalités de reddition des décisions.....	8
<b>II. — ADAPTATION DE L'ORGANISATION DES SERVICES</b> .....	9
<b>A. — Les schémas de principe</b> .....	9
1° Les distinctions fondamentales.....	9
2° Les avantages et les inconvénients des diverses formules d'organisation .....	10
a) Contrôle concomitant et contrôle <i>a posteriori</i> .....	10
b) Mise en état d'examen et apurement au fond.....	11
<b>B. — Les nécessités opérationnelles</b> .....	12
1° Les procédures de vérification.....	12
a) Constitution d'une documentation permanente.....	12
b) Système d'examen - contre-examen.....	12
2° La formation des personnels.....	13
3° La coordination des services.....	13

**CHAPITRE II**

**Simplification des pièces justificatives.**

<b>I. — PIÈCES GÉNÉRALES .....</b>	<b>14</b>
<b>A. — Délibération de l'assemblée locale statuant sur le compte de gestion .....</b>	<b>14</b>
<b>B. — Etats du Passif.....</b>	<b>14</b>
<b>C. — Balance produite à la date de la remise de service d'un comptable .....</b>	<b>15</b>
<b>D. — Restes à payer et restes à recouvrer.....</b>	<b>15</b>
<b>II. — JUSTIFICATIONS PARTICULIÈRES .....</b>	<b>15</b>
<b>A. — Numérotation des mandats, titres de recettes et pièces justificatives .....</b>	<b>15</b>
<b>B. — Copies de titres restant à recouvrer.....</b>	<b>16</b>
<b>C. — Opérations internes constatées à la diligence du comptable (communes de troisième catégorie).....</b>	<b>16</b>
<b>Conclusion .....</b>	<b>16</b>

**PREAMBULE**

L'extension des interventions des collectivités locales et de leurs établissements publics aux domaines les plus variés conduit aujourd'hui les comptables publics — et spécialement les receveurs municipaux — à participer de la manière la plus active à l'étude des décisions des responsables locaux et à l'examen de leurs incidences financières. Les *Receveurs municipaux* doivent donc posséder une connaissance approfondie de la gestion de ces collectivités, compte tenu, non seulement de leurs responsabilités spécifiques au regard du Juge des Comptes, mais aussi de l'aide qu'ils peuvent et doivent apporter aux ordonnateurs intéressés dans la solution des problèmes financiers ou comptables soulevés par cette gestion.

Au plan des *Trésoreries générales*, pareille situation requiert aussi, de la part des services chargés de l'apurement des comptes de gestion annuels, une adaptation permanente de leur organisation et de leurs méthodes de travail aux besoins nés de l'évolution.

Or, la préparation, la mise en état d'examen et l'apurement des comptes de gestion des collectivités locales ~~représentent aujourd'hui~~ une tâche considérable, tenant, tout à la fois, à la multiplicité des comptabilités, au volume des opérations, à la diversité et à la spécificité des interventions qu'elles retracent.

Par ailleurs, à la suite des apports successifs de la réglementation, les règles applicables en la matière et celles touchant à la nature et à la présentation des pièces justificatives se sont alourdies, au point que les services éprouvent des difficultés certaines pour faire face à leurs missions.

Cette situation, génératrice de retards maintes fois signalés, risque aussi de conduire à un jugement hâtif et superficiel des comptes et — en l'absence de lignes directrices — d'entacher l'efficacité des contrôles.

Aussi bien, est-il apparu nécessaire :

- d'une part, de proposer aux Trésoriers-Payeurs Généraux des principes d'organisation des travaux d'apurement, qui soient propres à concilier les exigences de célérité et d'efficacité et à provoquer une utilisation optimale des moyens de services ;
- d'autre part, d'apporter plusieurs simplifications essentielles en matière de présentation des pièces justificatives produites au soutien des comptes de gestion.

Les deux chapitres de la présente instruction répondent à ce double objectif, arrêté et défini en accord avec la Cour de Comptes.

## CHAPITRE PREMIER

### PRINCIPE ET ORGANISATION DES TRAVAUX D'APUREMENT

Les difficultés éprouvées actuellement par les services chargés de l'apurement des comptes des collectivités locales conduisent à rechercher les moyens destinés à faciliter l'exercice de leur mission et à en améliorer l'efficacité.

Une telle recherche doit être orientée dans une double voie, à savoir :

- la *revision des méthodes d'apurement* ;
- l'*adaptation, en conséquence, de l'organisation des services.*

#### I. — Revision des méthodes d'apurement.

Selon les errements traditionnels, la totalité des comptes de gestion des collectivités locales et de leurs établissements publics doivent être entièrement vérifiés chaque année.

En raison de la multiplication des collectivités — notamment des syndicats — ou des services simplement dotés de l'autonomie financière, et de la diversification de leurs activités, cette vérification exhaustive provoque :

- une *surcharge de travail*, elle-même génératrice de retards dans le rythme d'apurement ;
- un *amoindrissement de l'efficacité* des observations prononcées ou des redressements prescrits, tenant à la fois à ces retards et à la dispersion des contrôles.

Aussi est-il apparu nécessaire de définir une nouvelle méthode :

- fondée sur le principe de la *systématisation d'un programme sélectif et annuel de contrôles* ;
- réalisée au moyen d'une *vérification par épreuves* des opérations ;
- afin de parvenir à une *simplification des décisions* prises en la matière par le Trésorier-Payeur Général.

#### A. — UN PROGRAMME SÉLECTIF ET ANNUEL

##### 1° Un programme sélectif.

Le programme détermine les thèmes qui devront être examinés à l'occasion de la vérification par épreuves.

Ces thèmes comprennent :

- a) Ceux sur lesquels la Cour des Comptes a demandé de faire porter spécialement la vérification des Trésoriers-Payeurs Généraux, en application de l'article 26 du décret n° 68-27 du 20 septembre 1968.

Afin de faciliter les investigations des cellules d'apurement, ces thèmes de contrôle seront, en principe, volontairement limités à quelques sujets de particulière importance.

- b) Ceux consignés dans les *instructions de la série T*, sur lesquels la Direction a spécialement appelé l'attention.

Les thèmes annoncés par la Direction, de même que ceux indiqués par la Cour des Comptes, n'auront pas, nécessairement, à être traités en totalité. Le choix à exercer portera, en priorité, sur les thèmes signalés comme « majeurs » ou considérés par chaque Trésorier-Payeur Général comme revêtant le plus « d'actualité » au niveau de son département.

- c) Eventuellement, les *questions particulières* dont l'examen apparaîtra opportun au Trésorier-Payeur Général, compte tenu des circonstances locales et des renseignements dont il dispose.

En outre, la liste des comptabilités qui pourront faire l'objet d'une *vérification par épreuves*, et, le cas échéant, la liste des comptabilités pour lesquelles la vérification portera sur deux ou trois années de gestion (cf. ci-dessous B, 4°), sont inscrites au programme.

## 2° Un programme annuel.

Le programme est arrêté, *chaque année*, par le Trésorier-Payeur Général, qui recueille tous les avis et propositions utiles auprès des *Receveurs des Finances*, des *Inspecteurs principaux vérificateurs* et des *Chefs de service* de la Trésorerie générale concernés, assistés, le cas échéant, de tous les agents dont le concours paraîtra utile.

Ce programme :

- fixe les *objectifs* et les *méthodes* d'investigation ;
- indique les principaux textes de référence ;
- définit éventuellement les *modalités de déroulement de la campagne d'apurement* et prévoit la *formation professionnelle des personnels* qui y participent.

Il peut être modifié en cours d'année.

*En tête du rapport annuel adressé à la Cour des Comptes (1)*, devront figurer :

- le programme et les modifications qui auront pu lui être apportées ;
- un *compte rendu sommaire d'exécution*, explicitant notamment les raisons pour lesquelles, le cas échéant, il n'a pu être intégralement exécuté.

## B. — LA VÉRIFICATION PAR ÉPREUVES DES OPÉRATIONS

Il convient de préciser la portée et les limites de la méthode :

- la vérification par épreuves porte sur les opérations comprises dans les *thèmes inscrits au programme annuel*. Elle se substitue au contrôle annuel et exhaustif de tous les comptes ;
- toutefois cette méthode comporte les limites suivantes :

### 1° Obligation de mettre la totalité des comptes en état d'examen.

Il est rappelé qu'un compte est « mis en état d'examen » lorsqu'il est établi *en forme régulière et accompagné des pièces justificatives essentielles*.

La mise en état d'examen donne lieu, de la part du comptable supérieur, aux vérifications et opérations suivantes :

- vérification de l'établissement du compte dans les formes prescrites par les règlements et instructions ministérielles en vigueur ;

---

(1) Dont un exemplaire est destiné à la Direction (sous le timbre du Bureau D 3).

- rapprochement des chiffres du compte de gestion avec ceux, d'une part, de la balance (lorsque celle-ci, bien entendu, n'est pas établie par duplication du compte), d'autre part, des bordereaux d'émission de titres et de mandats ;
- vérification de la conformité du solde du compte 568 « Compte au Trésor », avec le solde du compte ouvert au nom de la commune ou de l'établissement dans les écritures du Trésor ;
- rapprochement des résultats du compte administratif avec ceux de gestion à la clôture de l'exercice (excédents de recettes ou de dépenses) ;
- reconnaissance des pièces générales ;
- reconnaissance des pièces justificatives détaillées produites au soutien des recettes et des dépenses : pointage de celles-ci et contrôle des additions ;
- production par les comptables des pièces manquantes.

Les investigations et, en particulier, l'examen de la régularité des pièces, effectués au-delà des obligations ci-dessus énumérées, relèvent de l'apurement et incombent normalement au Juge des Comptes. Or, il arrive fréquemment que les *Receveurs des Finances*, soucieux d'être complètement informés de l'activité des comptables de leur arrondissement, procèdent à des contrôles qui sortent du cadre de la simple mise en état d'examen.

*Ces comptables supérieurs porteront désormais l'entière responsabilité de ces contrôles. Ils devront en aviser les Trésoriers-Payeurs Généraux qui, en conséquence, ne devront pas faire recommencer les contrôles ainsi effectués.*

Au demeurant, des mesures sont actuellement à l'étude pour ce qui concerne l'extension des attributions des *Receveurs des Finances* dans le domaine de l'apurement.

#### 2° Obligation d'apurer de manière exhaustive :

- a) *Au moins une année de gestion sur trois de chaque collectivité ou établissement public.*

Cette directive ne signifie pas que la vérification approfondie d'une collectivité doit être effectuée systématiquement tous les trois ans ; une telle automaticité pourrait même, à la limite, atténuer la portée de cette vérification approfondie, vis-à-vis du comptable de la collectivité intéressée.

Aussi bien, le Trésorier-Payeur Général peut-il pratiquer le contrôle exhaustif d'une même collectivité plusieurs années de suite.

Mais, en toute hypothèse — et en vertu du principe énoncé — il ne saurait s'écouler plus de trois années entre deux vérifications approfondies.

- b) *Dans chaque département, à l'initiative du Trésorier-Payeur Général :*

- Les premiers comptes présentés par les *comptables peu expérimentés*, notamment dans le souci d'apporter à ces derniers les conseils utiles à l'exercice de leur mission ;
- les comptes déposés par les *comptables au moment de leur départ* à la retraite ;
- les comptabilités considérées comme étant à surveiller, notamment si elles ont fait l'objet de critiques dans le passé.

#### 3° Obligations de contrôler, pour les autres comptabilités, les points sensibles, en particulier :

- les *restes à recouvrer* : appréciation des diligences faites pour obtenir le recouvrement des créances des collectivités ou des établissements publics ;
- les opérations qui, plus que d'autres, peuvent couvrir des négligences ou des malversations (*comptes de dépôt, comptes de tiers, etc.*) ;
- les *admissions en non-valeur*.

**INSTRUCTION**  
**N° 72-138 - T 1**  
**du**  
**10 nov. 1972.**

L'accent est mis, à ce propos, sur l'importance que revêt le visa du Comptable supérieur apposé sur l'état P. 511, dans la mesure où le contrôle que celui-ci effectue *a priori*, sur les propositions d'admission en non-valeur et leurs justifications, peut prévenir une éventuelle injonction du Juge des Comptes.

Le contrôle *a priori* permet également au Comptable vérifié, à qui une observation est faite, de poursuivre le recouvrement de la créance immédiatement et non plus après l'apurement ou le jugement du compte, c'est-à-dire avec un retard nuisible à l'efficacité de l'action.

4° Enfin, *en cas de nécessité* (retard à résorber), les Trésoriers-Payeurs Généraux peuvent procéder à la vérification simultanée de plusieurs comptes successifs.

Cette vérification ne doit pas porter sur plus de trois années de gestion et doit intervenir le plus tôt possible après la production du dernier des comptes à vérifier.

#### C. — LA SIMPLIFICATION DES DÉCISIONS DU TRÉSORIER-PAYEUR GÉNÉRAL

Cette simplification porte à la fois sur le support matériel et les modalités de reddition des décisions.

##### 1° *Le support matériel.*

*L'imprimé modèle 8304 est allégé et simplifié.*

Cet imprimé se présentait comme une décision collective affectant l'ensemble des comptabilités tenues par un seul comptable.

Etant donné que, désormais, tous les comptes d'une même réunion ne seront pas vérifiés à la même époque, la décision du Trésorier-Payeur Général :

- devra porter *globalement* sur le compte principal et les services à comptabilité distincte non personnalisés qui lui sont rattachés ;
- sera notifiée, pour chaque comptabilité, sur un *imprimé du nouveau modèle* joint en annexe n° 1.

La contexture de cet imprimé a été *allégée* de manière à en faciliter la rédaction, sans porter atteinte à l'authenticité des décisions.

Corrélativement, des dispositions ont été adoptées, qui *simplifient* les formalités de notification incombant aux Préfets, tout en assurant le respect de la procédure prévue à l'article 10 du décret n° 69-366 du 11 avril 1969.

Le nouvel imprimé n° 8304, qui ne comporte que deux colonnes (au lieu de 24 pour l'ancien imprimé), est établi par triplication :

- l'original est notifié au Préfet, pour que celui-ci en assure à son tour la notification au maire ou à l'administrateur intéressé ;
- un exemplaire est notifié au comptable dont les comptes ont été apurés ;
- le troisième exemplaire est conservé à la Trésorerie générale.

##### 2° *Les modalités de reddition des décisions.*

La décision du Trésorier-Payeur Général sur la gestion des comptables est *provisoire* ou *définitive*.

- a) En règle générale, le service des collectivités locales et du contrôle financier de la Trésorerie générale, auquel incombe la charge des vérifications, se borne à faire procéder, en cours d'examen, à la rectification d'écritures comptables, ou demande, par le moyen du *bordereau d'observations*, la production de pièces justificatives complémentaires.

Lorsque les écritures ont été rectifiées ou les pièces complémentaires produites, et après qu'ait été constatée l'exacte reprise du reliquat au compte suivant, le comptable est déchargé de sa gestion par une *décision définitive* (sauf recours devant la juridiction financière). Le Trésorier-Payeur Général n'est pas tenu de prendre, dans cette hypothèse, de décision provisoire, car les résultats de l'examen conduisent directement à la décision définitive.

Toutefois, il est préférable que le comptable ne soit pas déchargé de sa gestion avant que les comptes de l'année suivante n'aient été — au moins — examinés, le Juge des Comptes pouvant ainsi, au besoin, revenir sur des opérations dont l'irrégularité lui avait d'abord échappé.

A cet égard, la méthode de vérification par épreuves peut conduire les Trésoriers-Payeurs Généraux à ne rendre par comptabilité qu'une décision définitive globale (sur trois exercices au maximum) par période de trois ans, deux comptes étant éventuellement contrôlés par épreuves et le troisième de manière approfondie.

b) La *décision provisoire* est requise lorsqu'une injonction doit être prononcée.

A la différence de « *l'observation* », simple mesure d'instruction, *l'injonction* constitue à la fois une mesure d'instruction et une charge affectant provisoirement la situation du comptable ; un délai est imparti à celui-ci pour répondre et il ne peut être déchargé de sa gestion aussi longtemps que les injonctions prononcées à son encontre n'ont pas été levées (1).

Compte tenu de ces remarques et dans un souci de simplification, il paraît souhaitable que les Trésoriers-Payeurs Généraux usent au maximum de la *procédure amiable* et ne recourent à l'injonction que dans les hypothèses suivantes :

- la *procédure amiable* a échoué, par suite du retard apporté par le comptable à produire les pièces (pièce générale au soutien du compte — budget ou état de l'actif, par exemple — ou pièce justificative au soutien d'un article de recette ou de dépense) ou à fournir les renseignements qui lui sont demandés (préciser les énonciations d'une pièce justificative, expliquer une anomalie, justifier les diligences accomplies, etc.) ;
- la responsabilité du comptable paraît engagée, en raison du non-recouvrement d'une recette, du paiement indu d'une dépense, etc.

## II. — Adaptation de l'organisation des services.

Les méthodes d'apurement qui viennent d'être décrites doivent trouver tout naturellement leur prolongement au plan de l'organisation des services.

Une telle organisation se définit elle-même en fonction :

- de *certaines schémas de principe*, susceptibles de *variantes* à choisir en fonction de l'importance des charges de travail et des moyens disponibles ;
- de *nécessités opérationnelles*, touchant à la fois aux procédures de vérification, à la formation de personnels et à la coordination des services.

### A. — LES SCHÉMAS DE PRINCIPE

#### 1° *Les distinctions fondamentales.*

Les attributions du service des collectivités locales se répartissent de la manière suivante :

- *contrôle préalable* ou *concomitant*, à savoir examen des délibérations et des bordereaux de titres P. 503 ;

(1) Les comptables qui n'ont pas satisfait aux injonctions prononcées à leur encontre doivent être constitués en débet à titre conservatoire, dans les conditions fixées à l'article 8 du décret n° 69-366 du 11 avril 1969.

**INSTRUCTION**  
**N° 72-138 - T 1**  
**du**  
**10 nov. 1972.**

- contrôle sur chiffres des balances des comptes de gestion et mise en état d'examen ;
- contrôle sur pièces de ces mêmes comptes.

L'instruction n° 63-151-T, du 5 novembre 1963, a introduit deux séries de distinctions ;

- en premier lieu, au sein du service considéré dans son ensemble entre *une cellule chargée du contrôle concomitant et une cellule chargée de l'apurement* (en pratique, et cela est toujours souhaitable, les affaires départementales font l'objet d'un service ou d'une cellule distincts) ;
- en second lieu, entre les deux séries de tâches confiées à la cellule chargée de l'apurement des comptes : *la mise en état d'examen et l'apurement* proprement dit.

Ces distinctions répondent à une répartition logique des fonctions. Elles ne sauraient toutefois, à elles seules, dicter le schéma optimal d'organisation du service. Il conviendra donc de rechercher la solution la mieux adaptée, compte tenu, à la fois, de la charge globale de travail, du nombre et de la qualité des agents disponibles.

C'est pourquoi les formules suivantes ne peuvent être données qu'à titre indicatif : en la matière, la seule règle impérative reste l'efficacité.

## 2° Les avantages et les inconvénients des diverses formules d'organisation.

### a) Contrôle concomitant et contrôle *a posteriori*.

1. *En règle générale, l'organisation d'un service important, doté d'agents nombreux et qualifiés, se prête à une spécialisation des tâches.*

Deux formules paraissent pouvoir y être envisagées :

- *selon la première, deux cellules sont organisées :*
  - la cellule du *contrôle concomitant* chargée d'examiner les délibérations ;
  - la cellule *d'apurement*, chargée du contrôle *a posteriori*.

Cette répartition correspond à une division rationnelle du travail et s'insère parfaitement dans l'ordre des opérations de contrôle. Elle ne saurait cependant prévenir tout risque de double emploi : il est douteux, en effet, qu'un agent chargé de l'apurement ne soit pas conduit à reprendre un dossier déjà examiné par l'agent auquel incombe le contrôle concomitant.

- *selon la seconde, une seule cellule est constituée, à l'intérieur de laquelle les travaux sont répartis par groupe de communes ou établissements ; chaque agent étant chargé de tel groupe de collectivité, pour lequel il assure à la fois le contrôle *a priori* et le contrôle *a posteriori*.*

Cette formule offre l'avantage de permettre à un même agent de bien connaître le groupe de collectivités qui lui sont confiées. Mais elle présente l'inconvénient de ne pas permettre la formation de spécialistes suffisamment informés des difficultés inhérentes aux diverses catégories d'affaires (personnel, marchés, concessions et affermagés, etc.) et susceptibles de donner rapidement un avis au Trésorier-Payeur Général ; elle n'évite pas, non plus, le risque de doubles emplois évoqué à propos de la première formule, d'autant qu'un délai d'environ deux ans sépare le contrôle *a posteriori* du contrôle concomitant.

Au total, dans les Trésoreries générales les plus importantes, l'organisation de deux cellules de travail, se consacrant respectivement au contrôle concomitant et à l'apurement des comptes, semble la formule la plus rationnelle.

Il va de soi cependant que :

- cette séparation ne saurait empêcher l'échange de renseignements entre les deux cellules, organisé à la diligence du chef de service des collectivités locales et du contrôle financier. L'agent chargé de l'apurement devra, avant de procéder à la vérification d'un compte de gestion, avoir accès au dossier ouvert au nom de chaque collectivité, dans lequel sont insérés, classés par année, toute correspondance, tous documents, tous renseignements la concernant ;
  - le chef de service devra également veiller à ce que la cellule du contrôle concomitant ne prenne pas l'habitude, facilement contractée, de reporter une partie de ses tâches sur la phase du jugement.
2. *Dans les services moins importants et lorsqu'il n'est pas possible de disposer d'agents nombreux ou de les spécialiser, l'organisation de deux cellules peut présenter des difficultés.*

Il sera alors préférable de constituer une seule cellule, à l'intérieur de laquelle les travaux seront répartis par groupes de collectivités ou d'établissements, chaque agent assurant successivement le contrôle *a priori* et le contrôle *a posteriori*.

Le recours à cette formule offre aux agents chargés de l'apurement, dès qu'ils ont acquis une pratique suffisamment longue, la possibilité de pouvoir connaître tous les aspects de la vie des collectivités qu'ils sont chargés d'examiner.

Afin d'en tirer tous les avantages, il est souhaitable que les agents composant la cellule y demeurent en fonctions le plus longtemps possible ; dans tous les cas, et notamment lorsque des agents y sont mutés, une formation préalable en poste comptable subordonné sera particulièrement conseillée.

b) Mise en état d'examen et apurement au fond.

1. En principe, chaque fois que les effectifs disponibles le permettront, la mise en état d'examen sera effectuée par des agents des catégories C ou D, sous la direction d'un agent de catégorie B, et l'apurement au fond par des agents de catégorie B sous la direction d'un agent de catégorie A.
2. Dans le cas contraire, l'apurement pourra être confié à l'agent chargé de la mise en état d'examen, sous réserve que ce dernier présente les qualifications nécessaires.

Dans cette dernière hypothèse, la mise en état d'examen et l'apurement des comptes pourront être organisés en sections, spécialisées dans le contrôle d'un type donné de comptes (syndicats, établissements publics locaux, communes d'une certaine importance).

Au plan de la méthode, l'unité du processus de vérification est alors sauvegardée, les observations faites au moment de la mise en état d'examen étant également de nature à susciter des observations au fond.

\*  
\* \*

Au total, la solution à adopter sera fonction, non seulement de l'importance de l'effectif de la section d'apurement, mais aussi de la qualification des personnels qui la composent. Il doit bien être souligné, en effet, que les tâches d'apurement — consistant en des analyses de fond portant sur l'examen critique de pièces justificatives au regard de la réglementation et sur des comparaisons de collectivité à collectivité et d'exercice à exercice — ne sauraient être accomplies valablement que par des agents ayant de solides connaissances professionnelles.

**B. — LES NÉCESSITÉS OPÉRATIONNELLES**

*1° Les procédures de vérification.*

*a) Constitution d'une documentation permanente.*

Les renseignements ayant une valeur permanente ou pluri-annuelle et ceux relatifs aux principaux aspects de la vie financière des collectivités et établissements publics, dont les comptes sont apurés par le Trésorier-Payeur Général, doivent être rassemblés à l'initiative du chef du service des collectivités locales en une documentation permanente, complémentaire de la documentation de base (Instructions et Recueil d'information M 0).

A titre indicatif, cette documentation pourra comprendre, notamment, les éléments suivants :

- pièces permanentes : nominations, avancements du personnel, concessions gratuites de logements, états de l'actif, traités de concession ou d'affermage, baux, délibérations portant création ou modification de taxes, etc. ;
- comptes de gestion des années précédentes ;
- copies des observations antérieures (observations sur balances, observations de principe, etc.), rapports des Inspecteurs principaux vérificateurs et annotations, avis et interventions du Trésorier-Payeur Général.

L'accès à ces divers renseignements, classés dans des dossiers constitués par poste comptable, facilitera le contrôle et assurera sa continuité et son efficacité.

*b) Système d'examen, contre-examen.*

Les vérifications et la rédaction des observations peuvent être conduites utilement selon les indications suivantes :

1. Les agents vérificateurs procèdent aux analyses de fond dans le cadre général des directives écrites (schémas de vérification établis par le chef de service à partir des thèmes inscrits au programme annuel) qui leur sont données. A partir de ces analyses, ils rédigent des *propositions d'observations*.
2. Les comptes examinés, accompagnés des propositions d'observations, des pièces justificatives ayant donné lieu à des remarques, et des pièces portant admission en non-valeur, sont remis au contrôleur divisionnaire ou à l'agent de catégorie A, en vue de procéder à un *contre-examen* (dans certaines Trésoreries générales, le chef du service assure la coordination de l'ensemble et le contre-examen des résultats obtenus).
3. Le contre-examineur s'assure du bien-fondé des observations au regard de la réglementation à appliquer, puis en arrête la rédaction ; il procède ensuite à l'examen des admissions en non-valeurs, soit pour formuler des propositions d'admissions définitives ou de rejets, soit pour provoquer la production des justifications complémentaires.

Enfin, il peut procéder lui-même à des *contrôles par sondage* sur des épreuves choisies, eu égard aux directives du Trésorier-Payeur Général.

4. Les *observations définitives*, accompagnées des comptes en cours d'apurement, des pièces justificatives ayant donné lieu à observations, des pièces portant admission en non-valeurs et de la liste des épreuves faites, sont alors soumises au Trésorier-Payeur Général.

Ce dossier est appuyé d'une note dans laquelle le contre-examineur expose les opérations de sondage auxquelles il a procédé, ainsi que les remarques (action des autorités administratives, par exemple) qui doivent être soumises à l'appréciation directe du Comptable supérieur.

2° *La formation des personnels.*

Il ne saurait être trop souligné combien la qualité des travaux de la cellule d'apurement et la rapidité de leur exécution dépendent de la qualification et de la compétence des agents qui la composent. Il est donc nécessaire que ces agents aient une connaissance solide de la comptabilité et des problèmes communaux.

A défaut, il sera *particulièrement utile de compléter leur formation professionnelle en ces matières*. Les agents d'encadrement devraient notamment posséder une bonne expérience du service communal dans les postes subordonnés et, avant toute affectation définitive, pourraient être appelés à *effectuer, à la section d'apurement, un stage* de quelques semaines, auprès du Chef du service des collectivités locales et du contrôle financier.

D'autre part, des stages plus complets seront organisés par les *Centres de formation professionnelle et universitaire* (C. F. P. U.) dans des conditions et suivant des programmes arrêtés par la Direction.

Enfin, les personnels du service du contrôle des comptes de gestion, les agents chargés, dans chaque poste comptable, du service communal et les Percepteurs en service dans les postes ruraux pourront être appelés — à la diligence des Trésoriers-Payeurs Généraux — à participer à des *journées d'études*, au cours desquelles ils confronteront leurs expériences.

Bien entendu, il devra être fait mention, chaque année, dans le programme annuel de contrôle, de l'organisation de tels stages et journées d'études.

3° *La coordination des services.*

Les précédentes instructions ont marqué l'importance des liaisons entre le service d'apurement des comptes et les autres services de la Trésorerie générale.

Les directives de l'instruction n° 63-151 du 5 novembre 1963, notamment, concernaient plus spécialement les liaisons avec les services de vérification sur place et le service de la dépense.

Ces directives n'ont pas, bien entendu, un caractère limitatif et la cellule d'apurement doit pouvoir disposer des informations des autres services ; par exemple, le service du recouvrement peut fournir des indications sur la situation fiscale des débiteurs des communes et établissements publics ; de même, les comptes rendus des travaux de commissions qui sont appelées à se prononcer sur des affaires intéressant les finances locales : commission départementale technique des opérations d'équipement sanitaire et social, commission départementale d'équipement, commission des opérations immobilières, de l'architecture et des espaces protégés, etc., doivent être communiqués à la cellule d'apurement.

Par ailleurs, lorsque les Receveurs des Finances procèdent à des contrôles qui sortent du cadre de la simple mise en état d'examen des comptes (cf. ci-dessus I, B, 1°), il importe de coordonner ces contrôles avec ceux du service des collectivités locales de la Trésorerie générale, notamment en vue d'éviter les doubles emplois.

A cet effet, le Trésorier-Payeur Général s'assurera utilement, en liaison avec chaque Receveur particulier, de la liste des épreuves effectuées et de la répartition des tâches, en fonction des circonstances locales particulières (notamment nombre et qualité des agents en service à la Recette des Finances, documentations respectives des services).

## CHAPITRE II

### SIMPLIFICATION DES PIÈCES JUSTIFICATIVES

Les méthodes d'apurement définies au chapitre précédent constituent le premier « volet » des mesures à mettre en œuvre. Mais ces méthodes n'atteindront leur pleine efficacité que si certaines simplifications sont également apportées aux pièces justificatives à produire par les comptables au soutien de leurs comptes de gestion.

Les simplifications décidées à ce titre, et qui sont énumérées ci-après, sont regroupées sous les deux rubriques suivantes :

- Pièces générales ;
- Justifications particulières.

#### I. — Pièces générales.

##### A. — DÉLIBÉRATION DE L'ASSEMBLÉE LOCALE STATUANT SUR LE COMPTE DE GESTION

Les modèles publiés à l'annexe 31 de l'instruction M 11 et à l'annexe 92 de l'instruction M 21 sont remplacés par le modèle unique reproduit à l'annexe n° 2 de la présente instruction.

Dans le nouveau modèle, ont été supprimés les différents tableaux qui avaient pour seul objet de reprendre des informations portées dans le compte de gestion, dont le maire certifie la conformité avec le compte administratif, lui-même approuvé par le Conseil municipal.

Ce modèle unique s'appliquera à toutes les communes et à tous les établissements publics locaux qui produisent un compte de gestion.

Toutefois, pour les bureaux d'aide sociale et les caisses des écoles de faible importance, dont la comptabilité est rattachée à celle de la commune, il n'est pas nécessaire de produire cette délibération, l'attestation du maire, président de la commission administrative, portée sur le compte de gestion vaudra approbation du compte.

##### B. — ETATS DU PASSIF

###### a) Cadre relatif aux emprunts à long et moyen terme.

Lorsque leurs comptabilités sont tenues selon l'instruction M 11, les Receveurs sont dispensés de remplir les colonnes 1 à 11, dont les indications figurent déjà au budget primitif, dans le cadre où sont énumérés les emprunts.

Ils n'auront à servir que :

- la colonne 14, où ils porteront le numéro d'ordre de chaque emprunt, tel qu'il est inscrit au budget ;
- la colonne 12 « Total des remboursements » effectués depuis la réalisation de l'emprunt ;
- et la colonne 13 « Montant de la dette », à la clôture de l'exercice.

Les comptables appliquant les instructions M 12 et M 51 sont dispensés de servir ce cadre, dans tous les cas où le compte administratif comporte une situation détaillée de la dette conforme à leurs écritures. Ils devront simplement attester cette conformité à l'appui du compte de gestion.

Dans le cas où une différence apparaîtrait entre les comptes de l'ordonnateur et les leurs, ils devront en rechercher l'origine en temps utile, de manière à ne produire qu'un état commun de la dette. Si, toutefois, l'ajustement s'avérait impossible, le comptable devrait alors remplir le cadre de l'état du passif, selon les modalités indiquées ci-dessus pour l'instruction M 11, et préciser, autant que possible, les causes de la discordance constatée.

Bien entendu, les emprunts contractés en cours d'exercice et qui, par conséquent, ne figurent pas sur le budget, devront être portés sur l'état du passif qui sera, alors, servi dans toutes ses colonnes.

*b) Renseignements relatifs aux garanties d'emprunts.*

Le cadre réservé aux garanties d'emprunts ne comportera désormais, pour chaque garantie, que la date de la garantie, l'indication de l'organisme bénéficiaire, le montant de l'annuité garantie et le nombre d'annuités restant à courir.

(Documents à annoter : M 11, paragraphe 234, et annexe 26 ; M 12, paragraphe 34-71 et annexe 48 ; M 51, paragraphe 34-61.)

**C. — BALANCE PRODUITE A LA DATE DE LA REMISE DE SERVICE D'UN COMPTABLE**

La production de cette balance est supprimée dans tous les cas où le comptable entrant ne formule aucune réserve sur la gestion de son prédécesseur.

(Documents à annoter : instruction M 11, paragraphes 564 et 565-4 ; instruction M 12, paragraphe 63-2.)

**D. — RESTES A PAYER ET RESTES A RECOUVRER**

Les receveurs des communes et des établissements publics locaux peuvent être autorisés par le Comptable supérieur à arrêter, *au plus tard le 30 juin*, leurs états des restes à recouvrer et à payer, sans que cette faculté puisse motiver de retard dans la production du compte de gestion.

A cet effet, en comptabilité M 11, les comptes 4671 « Créanciers, exercice courant » et 4681 « Débiteurs, exercice précédent » ne sont soldés qu'à la date de l'établissement des états de restes.

(Documents à annoter : M 11, paragraphes 219-1, 225, 552, 565-2, 582 et 583 ; M 12, paragraphes 56-15 et 56-26 ; M 31, paragraphe 645-636.)

**II. — Justifications particulières.**

**A. — NUMÉROTATION DES MANDATS, TITRES DE RECETTES ET PIÈCES JUSTIFICATIVES**

Les mandats et les titres de recettes pourront être numérotés sur les fiches récapitulatives P. 626 et P. 641, selon l'ordre dans lequel chaque titre est inscrit sur la fiche, ou en utilisant, dans l'ordre d'émission, les numéros donnés par l'ordonnateur.

D'autre part, la numérotation des pièces justificatives jointes à un titre de paiement ou de recouvrement est supprimée dans la mesure où leur énumération figure sur le titre lui-même.

(Documents à annoter : instruction générale du 20 juin 1859, articles 1542 et 1551 ; M 11, paragraphe 566 ; M 21, paragraphe 686-5.)

**B. — COPIES DE TITRES RESTANT A RECOUVRER**

Les comptables n'ont plus à joindre, à l'appui du compte de gestion, une copie des titres restant à recouvrer ; ils ne produisent plus que les titres soldés.

Pour ceux dont ils n'ont pas obtenu le recouvrement, les comptables se bornent à porter sur les fiches récapitulatives P. 626, dans la colonne « Observations », une simple référence à l'état de développement des soldes.

(Documents à annoter : instruction M 11, paragraphe 565 ; instructions M 12 et M 51, paragraphe 63-32 ; instruction M 21, paragraphe 686-2 ; instruction M 31, paragraphe 774.)

**C. — OPÉRATIONS INTERNES CONSTATÉES A LA DILIGENCE DU COMPTABLE**  
(COMMUNES DE TROISIÈME CATÉGORIE)

Les états prévus au paragraphe 33-4 de l'instruction M 12 sont supprimés.

Seules sont produites les fiches récapitulatives distinctes prévues au paragraphe 63-32, pour les opérations internes ne correspondant pas à l'exécution du budget.

Ces fiches doivent être éventuellement accompagnées des justifications produites par l'ordonnateur et indiquer en détail l'objet de l'opération, ainsi que la référence aux comptes qui interviennent simultanément.

\*  
\* \*

La présente instruction entre immédiatement en vigueur en ce qui concerne le premier chapitre « Principes et organisation des travaux d'apurement ».

Les mesures de simplification prévues au chapitre II seront mises en œuvre par les receveurs municipaux pour les comptes et pièces justificatives établis après la réception de l'instruction.

\*  
\* \*

**Conclusion.**

Les dispositions qui précèdent visent à apporter aux services comptables les moyens d'accomplir, dans les meilleures conditions, certaines tâches essentielles qui leur incombent au regard des collectivités et établissements publics locaux.

Elles résultent notamment des réflexions et des travaux conduits par les groupes de simplification constitués auprès de la Direction.

Tant par le domaine des activités qu'elles concernent que par le souci d'efficacité qui a présidé à leur élaboration, ces directives revêtent donc une importance primordiale.

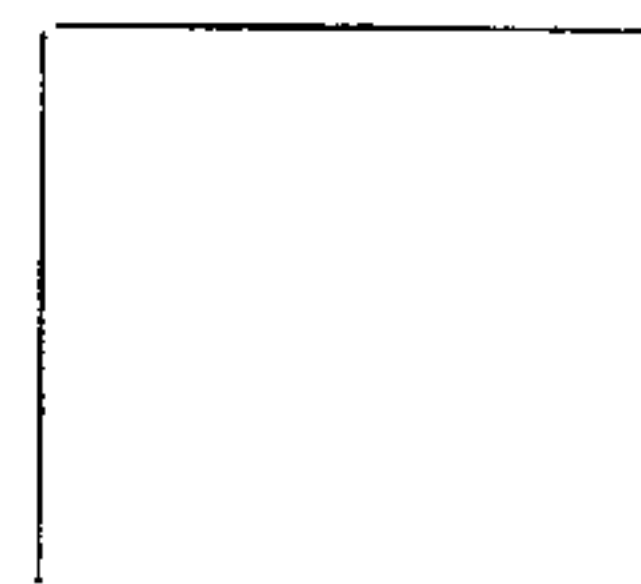
C'est pourquoi je demande aux Trésoriers-Payeurs Généraux de veiller à leur correcte application et je fais confiance aux Receveurs des Finances, aux Receveurs municipaux, aux responsables des services d'apurement et à leurs collaborateurs pour en retirer avantage et intérêt au plan de leurs fonctions respectives.

*Le Directeur de la Comptabilité Publique,*  
**JEAN FARGE.**

TRESOR PUBLIC  
(Cachet du poste.)

ANNEXE N° 1

INSTRUCTION  
N° 72-138 - T 1  
du  
10 nov. 1972.



DECISION DU TRESORIER-PAYEUR GENERAL

Commune de ..... (1)  
..... (1)

LE TRESORIER-PAYEUR GENERAL DU DEPARTEMENT

- VU les comptes rendus par M..... comprenant les Recettes et les Dépenses effectuées par lui en qualité de Receveur de la collectivité ou de l'établissement susvisé (2) pendant l..... année..... 19..... y compris la journée complémentaire ;
- VU les pièces justificatives et documents présentés à l'appui ;
- VU les budgets d..... exercice..... 19..... et les délibérations par lesquels le Conseil municipal (ou) la Commission administrative (ou) le Conseil d'administration (2), après y avoir rattaché les recouvrements et paiements effectués en vertu de décisions modificatives, a déterminé le montant réel des recettes et dépenses d... dit exercice..., proposé l'annulation des crédits demeurés sans emploi et demandé qu'il fût exigé du comptable : .....
- VU les lois, règlements et instructions relatifs à l'administration et à la comptabilité des collectivités et établissements publics locaux ;
- VU la décision..... arrêtant le compte de la gestion ;
- VU .....

DECIDE :

ARTICLE PREMIER. — En ce qui concerne les dispositions de la décision susvisée (3) :

- A. — VU la reprise régulière en écritures d'entrée, dans le compte de la gestion 19..., des soldes reconnus à la clôture de la gestion 19... et attendu qu'aucune charge n'est retenue — ne subsiste — à son égard, M..... est déchargé de sa gestion pour l..... année..... 19.....
- B. — Les injonctions prononcées sont levées, attendu qu'il y a été satisfait.  
Et, vu la reprise régulière, en écritures d'entrée, dans le compte de la gestion 19..... des soldes recouverts à la clôture de la gestion 19....., M..... est déchargé de sa gestion pour l.....année..... 19.....
- C. — L..... injonction..... levée....., vu les justifications produites ;  
L..... injonction..... maintenue....., attendu que le comptable n'y a pas satisfait.  
En conséquence, il est sursis à la décharge de M..... pour sa gestion d..... année..... 19.....

(1) Désignation de l'établissement.  
 (2) Rayer les mentions inutiles.  
 (3) Employer les formules A, B ou C suivant les cas. — Barrer les formules non utilisées ainsi que, le cas échéant, la mention « En ce qui concerne les dispositions de la décision susvisée », si la décision définitive n'a pas été précédée d'une décision provisoire.

**INSTRUCTION**  
**N° 72-138 - T 1**  
**du**  
**10 nov. 1972.**

**ARTICLE 2. —** Statuant provisoirement,  
 Sous réserve d'injonction ci-après, auxquelles il devra être répondu dans le délai d'un mois.

Les opérations telles qu'elles figurent aux comptes sont admises ;

Les soldes à la clôture de la gestion 19..... sont arrêtés, tant à l'actif qu'au passif, comme au bilan de sortie de ladite gestion, conformément aux sommes figurant dans les totaux indiqués colonne 1 du tableau ci-dessous.

Les soldes des valeurs inactives sont déclarés conformes aux comptes dont les totaux sont indiqués colonne 2 du même tableau.

Le comptable est tenu de reprendre dans les écritures de la gestion suivante chacun des soldes à la clôture de la gestion 19..... arrêtés comme ci-dessus, après exécution des transferts prévus par les instructions.

TOTAL DES SOLDES à la fin de la gestion (égal en actif et passif). (1)				VALEURS INACTIVES (égales en débit et crédit). (2)			
Actif.		Passif.		Soldes débiteurs.		Soldes créditeurs.	
Cl. 1-2-3 .....				C/07 .....			
Cl. 45 .....				C/08 .....			
Cl. 8 .....				C/09 .....			
<b>Total....</b>				<b>Total....</b>			

NUMERO d'ordre des injonctions.	NUMERO d'ordre des comptes.	INJONCTIONS FAITES AUX COMPTABLES	NOMBRE de pièces communiquées.

NUMERO d'ordre des injonctions.	NUMERO d'ordre des comptes.	INJONCTIONS FAITES AUX COMPTABLES	NOMBRE de pièces communiquées.

Fait et arrêté à ....., le ..... 19.....

*Le Trésorier-Payeur Général.*

DEPARTEMENT

ANNEXE N° 2

INSTRUCTION  
N° 72-138 - T 1  
du  
10 nov. 1972.

d .....

COMMUNE D.....

DU ..... (2)

(1) DELIBERATION } DU CONSEIL MUNICIPAL  
DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Session ordinaire du..... 19.....

concernant l'approbation du compte de gestion par M.....  
Receveur.

Réunion du..... 19....., à..... heures, tenue sous la prési-  
dence de M.....

Le Conseil municipal, le Conseil d'administration (1) :

Après s'être fait présenter les budgets primitifs et supplémentaires de l'exer-  
cice 19..... et les décisions modificatives qui s'y rattachent, les titres définitifs des  
créances à recouvrer, le détail des dépenses effectuées et celui des mandats délivrés,  
les bordereaux de titres de recettes, les bordereaux des mandats, le compte de  
gestion dressé par le Receveur accompagné des états de développement des comptes  
de tiers, ainsi que l'état de l'Actif, l'état du Passif, l'état des restes à recouvrer et  
l'état des restes à payer ;

Après avoir entendu et approuvé le compte administratif de l'exercice 19..... ;

Après s'être assuré que le Receveur a repris dans ses écritures le montant de  
chacun des soldes figurant au bilan de l'exercice 19....., celui de tous les titres  
de recettes émis et celui de tous les mandats de paiement ordonnancés et qu'il a  
procédé à toutes les opérations d'ordre qu'il lui a été prescrit de passer dans ses  
écritures.

Considérant .....

1° Statuant sur l'ensemble des opérations effectuées du 1<sup>er</sup> janvier 19..... au 31 décem-  
bre 19....., y compris celles relatives à la journée complémentaire ;

2° Statuant sur l'exécution du budget de l'exercice 19..... en ce qui concerne les  
différentes sections budgétaires et budgets annexes ;

3° Statuant sur la comptabilité des valeurs inactives :

— déclare que le compte de gestion dressé, pour l'exercice 19....., par le  
Receveur, visé et certifié conforme par l'ordonnateur, n'appelle ni observation  
ni réserve de sa part (1) ;

— ou demande à la juridiction financière, pour les motifs précédemment énoncés,  
d'exiger (1) :

Fait et délibéré à....., le.....

Ont signé au registre des délibérations : MM.....

Pour expédition conforme :

(1) Rayer la mention inutile.  
(2) Désignation de la collectivité ou de l'établissement.