

**INSTRUCTION N° 76-8-M12  
du 16 janvier 1976**

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 .....

**COMPTABILITÉ DES GRANDES COMMUNES**

**ANALYSE :**

*Commentaire, précision et rappel de certaines règles  
posées par l'instruction générale M 12*

**DOCUMENT À ANNOTER :**

Instruction générale M 12

DIFFUSION  
**GT**  
6

**DESTINATAIRES POUR APPLICATION**

RGP	TPG	DOM	RF	P	ACT
-----	-----	-----	----	---	-----



## SOMMAIRE

### A. LE COMPTE DE GESTION.

- I. Cadre 1 : classement des opérations d'investissement.
- II. Cadre 4 : budgets annexes.
- III. Cadre 6 : exécution du budget.

### B. PIÈCES GÉNÉRALES.

- I. Justification des opérations d'ordre non budgétaires.
- II. Mise à jour de la liste des pièces générales à joindre au compte de gestion.
- III. Etat du passif.
- IV. État de l'actif.

### C. LES OPÉRATIONS D'ORDRE.

- I. Les opérations d'ordre budgétaires et non budgétaires.
- II. Cas particulier des mouvements entre le budget principal et les budgets annexes.

### D. LES FRAIS EXTRAORDINAIRES.

- I. Le compte 132 « Frais d'études et de recherche ».
- II. Le compte 135 « Travaux d'amélioration, de modernisation et d'entretien couverts par l'emprunt ».
- III. Le compte 138 « Amortissement des frais extraordinaires ».

### E. LES COMPTES D'IMMOBILISATION.

- I. Amortissement.
- II. Achat d'immobilisations.
- III. Apurement du C/23 « Immobilisations en cours ».
- IV. Travaux effectués en régie.

### F. PARTICIPATIONS À DES TRAVAUX D'ÉQUIPEMENT.

- I. Participations à des travaux communaux.
- II. Participations aux travaux des services d'eau et d'assainissement.

### G. LES COMPTES DE STOCKS.

### H. PROVISIONS POUR GARANTIES D'EMPRUNT.

### **Préambule**

A l'occasion de la vérification des comptes de gestion des communes appliquant l'instruction M 12, la Cour des comptes a été amenée à formuler une série de remarques. Il lui est, en effet, apparu que certaines règles posées par ce texte ou par des instructions et notes de service ultérieures étaient généralement perdues de vue ou faisaient éventuellement l'objet d'interprétations différentes.

L'objet de la présente instruction est d'appeler l'attention des comptables sur les points signalés par la Haute-juridiction.

•

## **A. LE COMPTE DE GESTION**

### **I. Cadre 1. — Classement des opérations d'investissement**

Conformément aux dispositions de l'instruction M 12 (§ 63-1), ces opérations doivent être classées dans l'ordre des comptes par nature et récapitulées au même niveau que les inscriptions portées aux classes 1, 2 et 3 du bilan. Cette méthode permet de contrôler l'exactitude du bilan à la clôture de l'exercice.

### **II. Cadre 4. — Budgets annexes**

Les services à comptabilité distincte à caractère industriel et commercial dont l'activité est importante, doivent faire l'objet d'un compte de gestion distinct P 602 M. Le cadre 4 de l'imprimé ne doit être utilisé que pour retracer les opérations de petits services, comme il a été indiqué au paragraphe 63-4 de l'instruction M 12.

Il est rappelé par ailleurs que la création de budgets annexes autres que ceux dont la tenue est obligatoire requiert l'autorisation conjointe du préfet et du trésorier-payeur général (cf. instruction M 12, § 21-142).

### **III. Cadre 6. — Exécution du budget**

Les opérations décrites à ce cadre permettent de contrôler l'exécution du budget avec les documents budgétaires. C'est pourquoi ne doit y être reporté, en dépenses de l'exercice, que le montant net des émissions de mandats et, en recettes de l'exercice, le montant net des émissions de titres, soit pour les classes 1, 2 et 3 le total des colonnes 6 et 15 du cadre 1 et pour les classes 6, 7 et 8 le total des colonnes 7 et 16 du cadre 3.

Cette remarque s'applique également aux budgets annexes.

## **B. LES PIÈCES GÉNÉRALES**

### **I. Justifications des opérations d'ordre non budgétaires**

La production du relevé des opérations internes prévue au paragraphe 33-4 de l'instruction M 12 a été supprimée par l'instruction n° 72-138 T 1 du 10 novembre 1972, chapitre II-II C mais il était rappelé que les fiches récapitulatives continuaient d'être produites (instruction M 12, § 63-32). Ces fiches doivent être établies de telle manière qu'elles fassent ressortir clairement les contreparties en débit et en crédit de chaque écriture avec l'indication des comptes intéressés.

Ces fiches seront désormais rattachées aux pièces générales.

### **II. Pièces générales à joindre au compte de gestion**

- a. L'attention des comptables est appelée sur les pièces à produire en cas de remise en service. La production de la balance à la date de remise de service a été supprimée par l'instruction n° 72-138-T 1 dans le cas où le comptable entrant ne formule aucune réserve sur la gestion de son prédécesseur. Cette suppression n'entraîne pas celle des autres pièces prévues en cas de remise en service (cf. instruction M 12, tableau annexe n° 7).
- b. Il est rappelé que les états de développement des soldes n'ont à être produits que s'il y a effectivement solde au 31 décembre; en outre les comptes 467 et 468 étant déjà justifiés par les états de restes à recouvrer et les états de restes à payer, il n'y a pas lieu de les justifier à nouveau par des états de développement des soldes. En revanche, si le comptable est autorisé à produire ses états de restes après le 31 décembre, il doit produire les états de développement des soldes de ces comptes.

### **III. État du passif**

Il est rappelé que même dans le cas où cet état est remplacé par une attestation de conformité avec l'état de la dette (instruction n° 72-138-T 1 du 10 novembre 1972, chapitre II, section I-B), le cadre réservé aux garanties d'emprunt doit être servi dans les conditions prévues au paragraphe B de cette instruction.

#### IV. État de l'actif

Les charges à régler à l'aide de biens acquis par dons et legs font l'objet d'une mention à l'état de l'actif.

Aux termes de l'instruction M 12 (§ 34-72, annexe 8), ce document constitue un état de développement des comptes de la classe 2 « Valeurs immobilières ». Cependant, il ne décrit d'une manière satisfaisante la consistance du patrimoine d'une collectivité que dans la mesure où ont été intégrés au bilan les biens existants au moment de l'introduction de la nouvelle comptabilité. A défaut, il ne retrace que les biens acquis ou créés depuis lors et constitue ainsi paradoxalement dans certains cas un document moins complet qu'avant la tenue d'une comptabilité patrimoniale.

Cette situation n'est satisfaisante ni pour la connaissance des finances locales, ni pour leur gestion par les autorités compétentes; les comptables notamment ne peuvent déterminer avec sûreté l'existence de droits ou de biens productifs de revenus, qu'ils doivent suivre sous leur responsabilité.

C'est pourquoi, ils devront poursuivre et accentuer leurs efforts auprès des ordonnateurs pour mener à terme cette intégration complète du patrimoine qui ne présente que des avantages pour tous ceux qui sont chargés de sa gestion.

A défaut d'obtenir rapidement cette opération et pour pallier les inconvénients ci-dessus rappelés, les comptables devront sur l'état de l'actif, après l'arrêté du développement de chaque compte, dont le total doit être égal à la ligne correspondante du bilan, indiquer pour mémoire un état des biens non intégrés et dont ils connaîtraient l'existence par des moyens divers (polices d'assurances, loyers, travaux d'entretien, etc.).

En revanche, les comptables n'auront désormais à produire l'état de l'actif que tous les cinq ans, à l'appui des comptes concernant les années dont le millésime se termine par 5 ou par 0. Toutefois, chacune des autres années, les comptables devront joindre aux pièces générales un état annuel indiquant les modifications survenues en cours d'exercice. Cet état, établi sur un imprimé passe-partout, fera apparaître les renseignements énumérés ci-dessous selon le schéma suivant :

— solde des comptes d'immobilisation en balance d'entrée .....	100	
— acquisitions de l'exercice :		
1 .....	15	
2 .....	20	
3 .....	10	
4 .....	5	50
		150
— aliénations de l'exercice :		
1 .....	25	
2 .....	5	— 30
		120

### C. LES OPÉRATIONS D'ORDRE

#### I. Les opérations d'ordre budgétaires et non budgétaires

Les dispositions relatives aux opérations d'ordre sont présentées dans les différents chapitres de l'instruction M 12. Leur définition générale est donnée au paragraphe 12-132.

Au paragraphe 33, elles ont été classées du point de vue de leur exécution, à savoir :

- les opérations d'ordre budgétaires autres que les virements internes de la section de fonctionnement (cf. également § 21-35) ;
- les opérations d'ordre budgétaire de la section de fonctionnement intitulées également virements internes ou virements indirects ;
- les opérations d'ordre non budgétaires, qui n'affectent que la section d'investissement et jamais la section de fonctionnement, et qui s'intitulent également opérations internes. Elles sont constatées à la diligence du comptable qui les justifie dans les conditions décrites ci-dessus (cf. § B 1).

Les opérations d'ordre les plus fréquentes de la section d'investissement sont présentées et décrites au paragraphe 22-131 de l'instruction M 12.

Les opérations d'ordre de la section de fonctionnement y sont décrites au paragraphe 23-13.

Les opérations internes, toujours constatées par le comptable, sont décrites au paragraphe 56-3, cette énumération n'est pas limitative.

## **II. Cas particulier des mouvements entre le budget principal et les budgets annexes**

Les mouvements de l'espèce, constatés à la suite de prestations réciproques et de transferts de résultats, n'entrent jamais dans le champ des opérations d'ordre; ces écritures sont toujours des opérations réelles (cf. § 34-55) et font l'objet de l'émission d'un mandat ou d'un titre.

L'instruction n° 67-113-M 0 du 12 décembre 1967 relative aux services d'eau et d'assainissement précise que doivent être décrits dans les deux budgets — budget principal et budgets annexes — tous les mouvements de volumes qui affectent à la fois l'un et l'autre objet (cf. annexe III, § 51, p. 36 *in fine*).

## **D. LES FRAIS EXTRAORDINAIRES**

### **I. Le compte 132 « Frais d'études et de recherche »**

Les conditions d'utilisation de ce compte ont souvent été perdues de vue. Trois cas sont à considérer :

- a. Les frais d'études et de recherche ont conduit à la réalisation effective d'un équipement : ils doivent être virés, par opération interne, aux comptes de travaux ou d'immobilisation afin que ces derniers supportent le coût total de l'équipement. Ce virement devrait intervenir dès que le début d'exécution est effectif (passation de marché par exemple) et au plus tard au moment de la réception provisoire;
- b. Les frais d'études et de recherche n'ont pas abouti à la réalisation d'un équipement ou ont été suivis de réalisations multiples rendant difficile la ventilation (cf. M 12, § 221-324) : ils sont amortis en cinq ans (débit C/681 par crédit C/1382). L'amortissement devrait commencer dès que l'absence de réalisation est certaine.
- c. Les frais d'études et de recherche ont été engagés pour des tiers : ils sont virés au C/237 « Travaux p/c de tiers » s'ils sont suivis de la réalisation d'un équipement par la commune, sinon ils sont amortis cinq ans, comme il est dit ci-dessus.

En tout état de cause, il appartient aux comptables d'appeler l'attention des ordonnateurs sur l'existence prolongée de frais de recherche et d'études au solde du compte 132, afin que ces derniers leur précisent l'affectation donnée aux frais de recherche et qu'ensuite soient entreprises les régularisations nécessaires.

### **II. Le compte 135 « Travaux d'amélioration, de modernisation et d'entretien couverts par l'emprunt »**

Il est rappelé que ce compte supporte des travaux d'entretien qui, en raison de leur nature, devraient être normalement imputés à la section de fonctionnement, mais dont il a paru plus conforme aux principes budgétaires et comptables en vigueur de décrire la dépense à la même section (investissement) que la recette (emprunt) à laquelle on a eu exceptionnellement recours pour cette catégorie de dépenses.

Toutfois, selon les écritures précisées dans les tableaux annexés aux instructions M 11 et M 12, ces dépenses sont amorties en cinq ans (débit C/681 par crédit C/1385) pour que la charge en soit finalement supportée par la section de fonctionnement.

Les comptes 135 et 1385 sont soldés, après la cinquième annuité d'amortissement par opération interne.

### **III. Le compte 138 « Amortissement des frais extraordinaires »**

Il est bien entendu que les amortissements des frais extraordinaires sont exclusivement décrits par une opération d'ordre budgétaire et que le comptable doit à cet effet provoquer, si nécessaire, l'émission d'un mandat d'un titre.

## **E. LES COMPTES D'IMMOBILISATIONS**

### **I. Amortissements**

Il est rappelé que le comptable est tenu de constater l'amortissement d'ordre des immobilisations lorsqu'il n'a pas été prévu d'amortissement budgétaire (cf. instruction M 12, § 56-33).

### **II. Achat d'immobilisations**

Il convient à cet égard d'appliquer les prescriptions prévues aux paragraphes 34-321 et 56-3 de l'instruction M 12.

Le compte 212 « Bâtiments » est provisoirement débité de la valeur du terrain bâti et des bâtiments. Ensuite l'ordonnateur indique la valeur du terrain au comptable qui par opération interne (cf. § 56-3, instruction M 12) la transfère du C/212 au C/210 « Terrains ».

### III. Apurement du compte 23 « Immobilisations en cours »

Ce compte doit être régulièrement apuré et dans les meilleurs délais pour ne pas retarder l'amortissement des équipements terminés.

L'instruction n° 72-142-M 0 du 28 novembre 1972 a modifié les paragraphes 12-131 et 34-323 de l'instruction M 12 en instituant comme moment de transfert par opération interne aux comptes d'immobilisations terminées (C/210-211-212) la date de *réception provisoire* des travaux.

Par ailleurs, la Haute-juridiction a remarqué que certaines opérations anciennes figuraient encore au C/23; il a donc été décidé que leur régularisation devrait intervenir *au plus tard pour le 31 décembre 1975*, même si l'intégration des biens qui ont bénéficié des travaux en cause, n'a pas encore été effectuée.

### IV. Travaux effectués en régie

Il a été souvent constaté que la valeur des immobilisations était minorée parce que les travaux effectués par les services municipaux n'étaient pas distingués des travaux effectués à l'entreprise et, par suite, non transférés de la section de fonctionnement à la section d'investissement. Il s'agit d'une écriture d'ordre *budgétaire* prévue au paragraphe 23-1321 de l'instruction M 12, donnant lieu à un crédit au compte 782 « Travaux d'investissement en régie » et un débit au compte 23 « Immobilisations en cours »; le transfert du compte 23 au compte 21 se fait également au stade de la réception provisoire des travaux pour ne pas retarder l'amortissement de ces équipements (§ 34-323).

## F. PARTICIPATIONS A DES TRAVAUX D'ÉQUIPEMENT

### I. Participations à des travaux communaux

Il est apparu à la Haute-juridiction que le compte 140 « Participations à des travaux d'équipement » était abusivement utilisé à la place du compte 105 « Fonds de dotation ». Or le compte 140 ne reçoit subvention, participation ou fonds de concours que dans la mesure où le donateur a grevé sa participation de l'obligation de la reprendre à la section de fonctionnement. Cette reprise est constatée annuellement par une écriture d'ordre budgétaire (débit compte 1407 « Participations reprises à la section de fonctionnement », par crédit du compte 787 « Reprises sur subventions d'équipement reçues ») qui s'effectue sur le même rythme que l'amortissement budgétaire calculé sur les biens réalisés grâce à la participation.

### II. Participation aux travaux des services d'eau et d'assainissement

Les modalités d'emploi du compte 140 exposées ci-dessus s'appliquent également aux services d'eau et d'assainissement, le comptable pourra attirer l'attention des ordonnateurs sur les prescriptions à cet égard de la circulaire du ministre de l'Intérieur n° 69-320 du 3 juillet 1969 définies à la rubrique 14 (instruction n° 69-67 M 0 du 12 juin 1969, annexe 10).

## G. LES COMPTES DE STOCKS

Les dispositions de l'instruction M 12, énoncées aux paragraphes 22.1321 et 34.4, sont souvent perdues de vue.

Les achats de denrées et fournitures concourant à la production de stocks sont inscrits au débit du compte 32; la consommation des stocks se constate par un crédit au compte 32 et un débit au compte 60 à l'exclusion de tout autre compte de la classe 6.

Ces écritures sont toujours *budgétaires*.

## H. PROVISIONS POUR GARANTIE D'EMPRUNT

La Haute-juridiction rappelle aux comptables qu'ils sont tenus, à défaut de provisions budgétaires, de retracer, par une écriture interne le montant des provisions qu'ils auront calculé à partir des renseignements qu'ils détiennent.

Le tableau des écritures à passer par le comptable figure au paragraphe 34.252 de l'instruction M 12. Le dernier alinéa qui fait suite à ce tableau retrace les écritures à passer en cas de provisions budgétaires.

Pour le directeur de la Comptabilité publique :

*Le sous-directeur,*

J.-A. SIMON.