

**CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ**  
**NOTE DE PRÉSENTATION DE L'AVIS N° 2008-13 DU 02 OCTOBRE 2008**

**Relatif au projet d'instruction budgétaire et comptable M71,  
applicable aux régions**

---

**Sommaire**

[1 - Historique de la réforme budgétaire et comptable des régions](#)

[2 - Dispositions comptables](#)

[2.1 – Prise en compte des nouvelles dispositions introduites par les règlements sur les actifs et passifs](#)

[2.2 – Comptabilisation des bâtiments administratifs et scolaires et neutralisation des amortissements \(cf. § 1 de l'avis\)](#)

[2.3 - Comptabilisation des subventions d'équipement versées par les régions \(cf. § 2 de l'avis\)](#)

[2.4 – Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire \(cf. § 3 de l'avis\)](#)

[2.5 - Plus ou moins values de cession des immobilisations \(cf. § 4 de l'avis\)](#)

[2.6 - Présentation du compte de résultat : incidence des opérations de neutralisation budgétaire \(cf. § 5 de l'avis\)](#)

[2.7 - Adaptation de la nomenclature \(cf. § 6 de l'avis\)](#)

[2.8 – Documents de synthèse](#)

[Annexe 1 : Amortissement des bâtiments publics et neutralisation partielle](#)

[Annexe 2](#)

---

Le Conseil national de la comptabilité a été saisi pour avis conformément aux dispositions de l'article 2 du décret n° 2007-629 du 27 avril 2007 relatif au Conseil national de la comptabilité – CNC- par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) du projet d'instruction budgétaire et comptable M 71 applicable aux régions.

**1 - Historique de la réforme budgétaire et comptable des régions**

La réforme de l'instruction budgétaire et comptable des régions s'inscrit dans le cadre de la décentralisation et le mouvement de rénovation des procédures budgétaires et comptables des collectivités locales et établissements publics locaux et de la prise en compte des modifications apportées au règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable -CRC- relatif au plan comptable général.

La réforme budgétaire et comptable M 71 pour les régions a été initiée en 1996 avec l'instauration d'un groupe de travail, comprenant des représentants des administrations et des régions. Les échanges ont été interrompus en 1999 et ont repris en 2003. Une instruction provisoire a été mise en œuvre à titre expérimental depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 par 20 régions métropolitaines, étendue à trois régions d'outre mer au 1<sup>er</sup> janvier 2006 et généralisée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 sur la base d'un arrêté interministériel.

L'entrée en vigueur de la réforme est prévue après promulgation des dispositions législatives et réglementaires.

## **2 - Dispositions comptables**

Les nouvelles dispositions comptables ont pour objet de permettre aux régions de disposer d'une comptabilité dont les principes sont en accord avec ceux du règlement n°99-03 et un enrichissement de l'information financière indispensable aux gestionnaires locaux et à leurs partenaires, tout en prenant en compte les spécificités des régions. Ces dernières tiennent à leurs missions, à leur mode de financement et à la dimension budgétaire des opérations impliquant une obligation d'équilibre prévisionnel des dépenses et des recettes inscrites au budget (article L. 1612-5 du code général des collectivités territoriales – CGCT)<sup>(4)</sup>.

L'instruction budgétaire et comptable M 71 intègre les nouvelles dispositions sur les actifs (règlements n°2002-10<sup>(1)</sup> et n°2004-06<sup>(2)</sup> du CRC) et sur les passifs (règlement n°2000-06<sup>(3)</sup>). Mais l'application des règles budgétaires a conduit la Direction générale des collectivités locales (DGCL) et la Direction générale des finances publiques (DGFIP) à prévoir dans l'instruction M71, les adaptations suivantes liées aux spécificités des régions :

- comptabilisation des bâtiments administratifs et scolaires et neutralisation des amortissements (cf. § 1 de l'avis) ;
- comptabilisation des subventions d'équipement versées par les régions (cf. § 2 de l'avis);
- charges différées en raison de l'obligation d'équilibre budgétaire (cf. § 3 de l'avis);
- plus ou moins values de cession des immobilisations (cf. § 4 de l'avis) ;
- présentation du compte de résultat : incidence des opérations de neutralisation budgétaire (cf. § 5 de l'avis).
- adaptation de la nomenclature (cf. § 6 de l'avis) ;
- annexe : documents de synthèse.

---

<sup>(4)</sup>Article L1612-5 du CGCT : « Lorsque le budget d'une collectivité territoriale n'est pas voté en équilibre réel, la chambre régionale des comptes, saisie par le représentant de l'Etat...le constate et propose à la collectivité territoriale..., les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire et demande à l'organe délibérant une nouvelle délibération..... ».

<sup>(1)</sup> Règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

<sup>(2)</sup> Règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004 du CRC relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

<sup>(3)</sup> Règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 du CRC relatif aux passifs

## ***2.1 – Prise en compte des nouvelles dispositions introduites par les règlements sur les actifs et passifs***

- **Actifs**

L'instruction budgétaire et comptable M71 intègre les nouvelles dispositions résultant des règlements n°2002-10 et n°2004-06 du CRC précités relatifs à la définition, aux conditions de comptabilisation dont la comptabilisation par composants et les règles d'évaluation des actifs (cf. § 2.2.1, § 2.2.2 et § 2.2.3).

L'instruction M71 reprend également des dispositions relatives aux amortissements (cf. fonctionnement du compte 28) et aux dépréciations (cf. fonctionnement du compte 29). Les actifs sont amortis sur la durée probable d'utilisation. En cas d'indices de perte de valeur, la région effectue un test de dépréciation. Si la valeur actuelle devient inférieure à sa valeur comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Cette dépréciation modifiera la base amortissable de l'actif déprécié de manière prospective.

- **Passifs**

L'instruction M71 intègre les nouvelles dispositions résultant du règlement n°2000-06 du CRC précité relatif à la définition, aux conditions de comptabilisation et aux règles d'évaluation des passifs (cf. § 2.3.1, § 2.3.1 et § 2.3.3).

Les provisions pour risques destinées à couvrir la charge probable résultant notamment des litiges (dommages et intérêts, indemnités, frais de procès) sont constatées selon les modalités prévues par les articles 311-3 et suivants du règlement n°99-03.

Le compte 1517 « provisions pour garanties d'emprunt » enregistre les provisions constituées pour des risques liés aux garanties d'emprunt accordées à des tiers publics ou privés, cette provision étant constituée dès qu'apparaît le risque probable.

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, le régime des provisions sera intégralement conforme au règlement n°99-03. Des provisions pour grosses réparations sont supprimées. Des provisions pour gros entretiens sont calculées à partir de plans pluriannuels de gros entretien dans les conditions prévues à l'article 311-2 du règlement précité, à défaut de constatation d'un composant distinct.

## ***2.2 – Comptabilisation des bâtiments administratifs et scolaires et neutralisation des amortissements (cf. § 1 de l'avis)***

Lors de l'examen des instructions budgétaires et comptables relatives aux départements (M52)<sup>(5)</sup> et aux SDIS (M61)<sup>(6)</sup>, le Conseil national de la comptabilité a donné un avis favorable à une approche patrimoniale par l'instauration d'un amortissement généralisé pour les biens nouvellement acquis ou reçus, hors voiries.

---

<sup>(5)</sup> avis N° 2003-01 du 1<sup>er</sup> avril 2003 relatif à l'instruction budgétaire et comptable des départements (M52)

<sup>(6)</sup> avis n° 2003-02 du 1<sup>er</sup> avril 2003 relatif à l'instruction budgétaire et comptable des services départementaux d'incendie et de secours (M61)

S'agissant des voiries, compte tenu des difficultés rencontrées pour reconstituer leur coût historique et de l'entretien régulier dont elles font l'objet qui dépasse très largement l'entretien courant obligatoire imposé par la loi, il a été estimé qu'il n'y a pas « d'usure » réelle de cet actif. En conséquence, il n'y a pas de calcul d'amortissement. Il est précisé que seules les régions d'outre mer contrôlent des actifs de voirie.

Le financement des amortissements des biens nouvellement acquis ou reçus par les régions peut, dans certains cas, créer une situation déficitaire pour la région qui se verrait donc contrainte d'augmenter les prélèvements fiscaux pour respecter les règles imposées en matière d'équilibre budgétaire.

Pour éviter aux régions de recourir à une augmentation des prélèvements fiscaux pour garantir la présentation d'un budget en équilibre, un dispositif de neutralisation budgétaire partielle des dotations aux amortissements nets des reprises de subventions reçues, qui avait été initié pour les départements (M52<sup>(5)</sup>) et les services départementaux d'incendie (M61<sup>(6)</sup>) a été mis en place et limité aux seuls bâtiments administratifs et scolaires acquis ou reçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005. Le dispositif est facultatif.

### **2.3 - Comptabilisation des subventions d'équipement versées par les régions (cf. § 2 de l'avis)**

Lors des travaux relatifs à la réforme de l'instruction budgétaire et comptable des régions qui ont débuté en 1996 dans le cadre d'un groupe de travail créé sous l'égide de la Direction générale des finances publiques (ex DGCP) et de la Direction générale des collectivités locales du ministère de l'Intérieur (et auquel participait le CNC), la question du reclassement des subventions d'équipement a fait l'objet de longs débats. Il est rappelé que les subventions d'équipement versées par les régions pour contribuer à l'équipement d'autres collectivités représentent entre 50 % et 60 % de l'investissement.

Les représentants de l'Association des régions de France étaient opposés au reclassement des subventions d'équipement dans les comptes de charges, car leur financement en section de fonctionnement doit être prévu dans le budget primitif et financé, le cas échéant, par un appel à la fiscalité directe locale, alors que les dépenses d'investissement peuvent être financées par emprunt.

L'Association des régions de France ayant sollicité l'arbitrage du ministre, le directeur général de la comptabilité publique avait saisi le président du CNC le 11 janvier 2002 sur cette question qui bloquait le processus et le lancement de l'expérimentation.

Le CNC, sans adopter un avis formel réservé à l'adoption de l'instruction budgétaire et comptable M71, avait à l'issue d'un groupe de travail restreint, communiqué sa position le 16 mai 2002 :

*« La subvention accordée peut être assimilée à une ressource pour le bénéficiaire dont la région contrôle directement ou indirectement l'affectation et attend soit des avantages économiques futurs, soit un potentiel de services conformément à des missions d'intérêt général.*

*Les subventions seraient inscrites en immobilisations incorporelles ou fonds de concours à l'actif de la section d'investissement, ce qui répond à une demande des représentants des régions. Elles feraient l'objet d'un amortissement dont la durée reste à déterminer (durée du chantier ou autre critère adapté aux circonstances) et qui présente au niveau du compte de résultat des analogies avec l'amortissement des charges à répartir pour les communes et les départements, tout en s'inscrivant dans l'évolution du droit comptable (suppression des charges à répartir).*

*La constatation de ce résultat comptable, ou opérationnel, paraît incontestable au regard des principes de comparabilité, régularité, sincérité, fiabilité et d'image fidèle que doivent présenter les comptes ».*

Les subventions d'équipement des régions répondent à la définition d'un actif au sens du dernier alinéa de l'article 211-1 du règlement n°99-03 : « *sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet* ».

Les subventions sont donc considérées comme des immobilisations incorporelles sous réserve que les régions financent :

- un investissement identifiable réalisé par une collectivité ou une entité privée ; la définition ne pourra pas s'appliquer au versement de subventions globalisées au profit d'entités publiques ou privées, non affectées à des projets individualisés ;
- ou un investissement qu'elle contrôle indirectement, dans le cadre d'une convention le cas échéant et dont elle attend un potentiel de services qui profiteront à la collectivité (la région et ses usagers), comme les lignes SNCF à grande vitesse par exemple.

Ces subventions d'équipement comptabilisées en immobilisations incorporelles font l'objet d'un amortissement sur une durée maximale de 5 ans si le bénéficiaire relève du secteur privé et sur une durée maximale de 15 ans si le bénéficiaire relève du secteur public, à l'instar des durées prévues par voie réglementaire pour les départements (article R. 3321-1 du CGCT) et les communes (article R. 2321-1 du CGCT)..

Le dispositif de neutralisation de l'amortissement prévu pour les bâtiments administratifs et scolaires décrit au paragraphe 1 de l'avis est étendu aux subventions d'équipement versées par les régions pour laisser le choix à ces dernières des modalités de financement (soit recours à la fiscalité directe, soit recours à l'emprunt ou à des ressources propres d'investissement), compte tenu de l'obligation d'équilibre budgétaire qui leur incombe. Ce dispositif est facultatif.

#### ***2.4 – Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire (cf. § 3 de l'avis)***

Le règlement n° 99-03 prévoit une exception au principe de suppression des charges à répartir pour les frais d'émission d'emprunt obligataires comptabilisés au compte 4816. L'instruction M 71 prévoit une exception supplémentaire pour les charges différées liées aux obligations d'équilibre budgétaire et de plafonnement du déficit du compte administratif telles qu'elles résultent des dispositions des articles L.1612-4, L.1612-14 et L.1612-20 du code général des collectivités territoriales (CGCT). En effet, les régions et plus généralement l'ensemble du secteur public local, sont soumis à une stricte obligation d'équilibre budgétaire (article L. 1612-4 du CGCT) et le déficit du compte administratif ne peut pas dépasser 5% des recettes de fonctionnement (article L. 1612-14 du CGCT<sup>(7)</sup>). En cas de dépassement, le Préfet saisit la Chambre régionale des comptes. D'où l'exception prévue par l'instruction budgétaire et comptable M71 au principe de suppression des charges à répartir.

Compte tenu de cette réglementation, il est prévu un étalement réservé à certaines dépenses exceptionnelles dans leur nature (comme des décisions de justice par exemple) et de par leur montant rapporté au total des recettes de fonctionnement qui ne pouvaient pas être anticipées lors de l'établissement du budget.

---

<sup>(7)</sup> Article L.1612-14 du CGCT « Lorsque l'arrêté des comptes des collectivités territoriales fait apparaître dans l'exécution du budget, après vérification de la sincérité des inscriptions de recettes et de dépenses, un déficit égal ou supérieur à 10 p.100 des recettes de la section de fonctionnement s'il s'agit d'une commune de moins de 20 000 habitants et à 5 p. 100 dans les autres cas, la chambre régionale des comptes saisie par le représentant de l'Etat, propose à la collectivité territoriale les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire,.... »

Au bilan, ces charges différées sont enregistrées à l'actif, dans le compte de régularisation « 4818 – Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire ».

Des informations au titre de ces charges différées doivent être fournies dans l'annexe.

### ***2.5 - Plus ou moins values de cession des immobilisations (cf. § 4 de l'avis)***

Les plus ou moins values de cession des immobilisations sont neutralisées au plan budgétaire compte tenu des dispositions de l'article L. 4331-3 f du CGCT.

### ***2.6 - Présentation du compte de résultat : incidence des opérations de neutralisation budgétaire (cf. § 5 de l'avis)***

Le compte de résultat a été aménagé afin de déterminer les différents soldes du compte de résultat comptable (courant non financier et exceptionnel) avant neutralisation budgétaire des opérations d'amortissements nets des reprises de subventions d'équipement reçues des bâtiments administratifs et scolaires, des amortissements des subventions d'équipement versées, des plus ou moins values de cession des immobilisations ainsi que de l'étalement de certaines charges exceptionnelles ; et un résultat budgétaire après neutralisation des amortissements nets susvisés, des plus ou moins values de cession des immobilisations ainsi que de l'étalement de certaines charges exceptionnelles.

### ***2.7 - Adaptation de la nomenclature (cf. § 6 de l'avis)***

Pour permettre de décrire certaines opérations particulières (de dotation, d'affectation pour les immobilisations) ainsi que des modes de gestion ou de relation avec les tiers qui ne se retrouvent pas dans le secteur privé, des comptes ou des subdivisions de compte sont créés dans l'instruction M 71 :

- Adaptation des comptes de charges et de produits ;
- Création d'un compte spécifique au secteur public local ;
- Développement des comptes de tiers découlant de la gestion publique.

### ***2.8 –Documents de synthèse***

Des modèles de bilan, compte de résultat et de certains éléments de l'annexe sont joints à l'avis.

## Annexe 1 : Amortissement des bâtiments publics et neutralisation partielle

Pour l'exercice N, la dotation aux amortissements des bâtiments scolaires s'élève à 80, la dotation aux amortissements des bâtiments administratifs s'élève à 40, et la Dotation Régionale d'Équipement Scolaire (DRES) perçue au titre de l'exercice représente 50

	1332 DRES	13932 Subv. d'équip transférées au cpte de résultat.	198 Neutralisation des amortissements	281311 Amort. des bâtiments administratifs	281312 Amort. des bâtiments scolaires	6811 Dotations amort.des immob.	7768 Neutralisation des amort.	777 Quote-part des subv. d'inv. virées / cpte résultat
<u>Écritures N</u>								
- DRES <sup>1</sup>	50							
<u>Écritures N+1</u>								
Dotation aux amortissements – bât. scolaires – bât. adm.				40	80	80 40		
Reprise de la DRES de N		50						50
Solde cpte 13	50	50						
(Opération de neutralisation <sup>2</sup> )			(X)				(X)	

<sup>1</sup> Par débit du compte 515, via le compte 47134 « Recettes perçues avant émission des titres – subventions »

<sup>2</sup> La neutralisation éventuellement mise en œuvre par la région pour l'exercice est possible au maximum pour la différence entre le montant des dotations aux amortissements des bâtiments administratifs et scolaires et le montant de la reprise des subventions et dotations spécifiques reçues (au cas présent DRES) , soit  $80 + 40 - 50 = 70$

## **Annexe 2**

### **Article L1612-4 du code général des collectivités territoriales**

*« Le budget de la collectivité territoriale est en équilibre réel lorsque la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre, les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère, et lorsque le prélèvement sur les recettes de la section de fonctionnement au profit de la section d'investissement, ajouté aux recettes propres de cette section, à l'exclusion du produit des emprunts, et éventuellement aux dotations des comptes d'amortissements et de provisions, fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement en capital des annuités d'emprunt à échoir au cours de l'exercice. »*

### **Article L1612-14 du code général des collectivités territoriales**

*« Lorsque l'arrêté des comptes des collectivités territoriales fait apparaître dans l'exécution du budget, après vérification de la sincérité des inscriptions de recettes et de dépenses, un déficit égal ou supérieur à 10 % des recettes de la section de fonctionnement s'il s'agit d'une commune de moins de 20 000 habitants et à 5 % dans les autres cas, la chambre régionale des comptes, saisie par le représentant de l'Etat, propose à la collectivité territoriale les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire, dans le délai d'un mois à compter de cette saisine.*

*Lorsque le budget d'une collectivité territoriale a fait l'objet des mesures de redressement prévues à l'alinéa précédent, le représentant de l'Etat dans le département transmet à la chambre régionale des comptes le budget primitif afférent à l'exercice suivant.*

*Si, lors de l'examen de ce budget primitif, la chambre régionale des comptes constate que la collectivité territoriale n'a pas pris de mesures suffisantes pour résorber ce déficit, elle propose les mesures nécessaires au représentant de l'Etat dans le département dans un délai d'un mois à partir de la transmission prévue à l'alinéa précédent. Le représentant de l'Etat règle le budget et le rend exécutoire après application éventuelle, en ce qui concerne les communes, des dispositions de l'article L. 2335-2. S'il s'écarte des propositions formulées par la chambre régionale des comptes, il assortit sa décision d'une motivation explicite.*

*En cas de mise en œuvre des dispositions des alinéas précédents, la procédure prévue à l'article L. 1612-5 n'est pas applicable ».*

### **Article L2331-8**

*« Les recettes non fiscales de la section d'investissement peuvent comprendre notamment :*

- 1° Le produit des cessions d'immobilisations dans les conditions fixées par décret ;*
- 2° Le résultat disponible de la section de fonctionnement ;*
- 3° Le produit des emprunts ;*
- 4° Le produit des fonds de concours ;*
- 5° Le produit des cessions des immobilisations financières ;*
- 6° Les dons et legs en nature et les dons et legs en espèces affectés à l'achat d'une immobilisation financière ou physique ;*
- 7° Pour les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale dont la population est inférieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les amortissements ;*
- 8° Le cas échéant, les recettes des provisions, dans les conditions prévues par décret en Conseil d'Etat ;*

*9° Les surtaxes locales temporaires, notamment celles prévues par la loi du 15 septembre 1942 relative à la perception de surtaxes locales temporaires sur les chemins de fer d'intérêt général, les voies ferrées d'intérêt local, les voies ferrées des quais des ports maritimes ou fluviaux et les services de transports routiers en liaison avec les chemins de fer. »*

### **Article L3332-3**

*« Les recettes de la section d'investissement se composent notamment :*

*1° Du produit des emprunts ;*

*2° Du versement pour dépassement du plafond légal de densité ;*

*3° De la dotation globale d'équipement ;*

*4° De la dotation départementale d'équipement des collèges ;*

*5° Des versements au titre du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée ;*

*6° Des subventions de l'Etat et des contributions des communes et des tiers aux dépenses d'investissement ;*

*7° Des dons et legs en nature et des dons et legs en espèces affectés à l'achat d'une immobilisation financière ou physique ;*

*8° Du produit des cessions d'immobilisations, selon des modalités fixées par décret ;*

*9° Du remboursement des capitaux exigibles et des rentes rachetées ;*

*10° Des surtaxes locales temporaires conformément aux dispositions de la loi du 15 septembre 1942 relative à la perception de surtaxes locales temporaires sur les chemins de fer d'intérêt général, les voies ferrées d'intérêt local, les voies ferrées des quais des ports maritimes ou fluviaux et les services de transports routiers en liaison avec les chemins de fer, des surtaxes locales temporaires destinées à assurer le service des emprunts contractés ou le remboursement des allocations versées ;*

*11° Des amortissements ;*

*12° Du virement prévisionnel de la section de fonctionnement et du produit de l'affectation du résultat de fonctionnement conformément à l'article L. 3312-6 ».*

### **Article L4331-3**

*« Les recettes de la section d'investissement comprennent :*

*a) Les subventions d'investissement, les participations et les fonds de concours reçus ;*

*b) Le produit des emprunts contractés par la région ;*

*c) Les dons et legs ;*

*d) Le prélèvement éventuellement opéré sur la section de fonctionnement ;*

*e) Le remboursement des prêts consentis par la région ;*

*f) Le produit de l'aliénation d'éléments du patrimoine ;*

*g) Les dotations d'équipement reçues de l'Etat ;*

*h) S'il y a lieu, les amortissements et provisions pour dépréciation ».*