

ANNEXE n°1
Instruction budgétaire et comptable M4

I - LES INTERETS COURUS NON ECHUS (ICNE)

A compter de l'exercice 2008, le traitement des intérêts courus non échus (ICNE) à payer et à recevoir est aligné sur celui des autres charges et produits.

1. La nouvelle procédure de rattachement des ICNE en fin d'exercice

En premier lieu, le traitement des opérations de rattachement des ICNE est modifié en section d'exploitation.

D'une part, les comptes 6611 et 762 sont désormais subdivisés afin de distinguer les ICNE rattachés en fin d'exercice (comptes 66112 « Intérêts – rattachement des ICNE » et 7622 « Produits des autres immobilisations financières – rattachement des ICNE ») des ICNE réglés à l'échéance (comptes 66111 et 7621).

D'autre part, la constatation des ICNE sur emprunts en fin d'exercice entraîne l'émission d'un mandat sur le compte 66112. Au début de l'exercice suivant, par souci de simplification, leur contre-passation se traduit désormais par l'émission d'un mandat d'annulation et non d'un titre.

En second lieu, les opérations de rattachement des ICNE constituent désormais des opérations semi-budgétaires et non plus budgétaires.

En effet, les opérations de rattachement sont débudgétisées en section d'investissement. Les comptes 1688 pour les ICNE à payer et 2768 pour les intérêts à recevoir n'apparaissent plus au budget ; ils ne sont mouvementés que dans la comptabilité du comptable. La procédure de rattachement des ICNE n'impacte donc désormais que la section d'exploitation.

Ainsi, au stade des prévisions budgétaires, les crédits seront ainsi inscrits seulement en dépenses pour les ICNE sur emprunts et en recettes pour les ICNE sur prêts.

Les articles budgétaires correspondant aux comptes 66112 « Intérêts- rattachement des ICNE » et 7622 « Produits des autres immobilisations financières – rattachement des ICNE » peuvent présenter des prévisions budgétaires négatives si le montant des ICNE rattachés au titre de l'exercice N-1 et donc contrepassés au début de l'exercice N est supérieur au montant des ICNE à rattacher à la clôture de l'exercice N.

2. L'impact du passage au nouveau régime de comptabilisation des ICNE

La transition vers les nouvelles modalités de traitement des ICNE entraîne un décalage sur l'exercice 2008.

En effet, le rattachement des ICNE 2007, comptabilisés à la clôture de l'exercice 2007 selon les règles en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, impacte le seul solde d'exécution de la section d'investissement, l'impact en section d'exploitation étant neutre : si l'on considère les ICNE sur emprunts, leur rattachement se traduit, au 31 décembre 2007, par l'émission d'un titre de recette en investissement (crédit du compte 1688 en comptabilité). Or, à compter du 1^{er} janvier 2008, la nouvelle procédure de comptabilisation des ICNE prévoit que ces opérations deviennent semi-budgétaires, ce qui signifie que l'enregistrement des mouvements au 1688 ne donne plus lieu à des opérations budgétaires (c'est à dire : pas d'émission de titre en N lors du rattachement des ICNE, et par voie de conséquence pas d'émission de mandat lors de la contrepassation de l'écriture, au début de l'exercice N+1).

Il en va de même pour les ICNE sur prêts.

Ainsi, pour le budget 2008, l'impact de la dépense qui aurait résulté de l'inscription en section d'investissement de la contrepassation des ICNE 2007 doit donc être rétabli par une correction manuelle, par l'ordonnateur, du report du solde d'exécution de la section d'investissement de l'exercice 2007 au budget 2008.

Ainsi, le report du solde d'exécution de la section d'investissement (ligne 001) doit être minoré du montant des ICNE sur emprunts 2007 et majoré des ICNE sur prêts 2007.

II - LES PROVISIONS

Le traitement des provisions en M4 est modifié à compter de l'exercice 2008 à l'identique du régime actuel de la M14. Sur choix de la collectivité ce traitement sera désormais semi-budgétaire (régime de droit commun) ou budgétaire en section d'investissement. Il n'y a pas de cumul possible entre les deux dispositifs.

Les retraitements présentés dans la présente circulaire ne concernent pas les provisions réglementées dont le traitement reste totalement budgétaire.

1. L'option entre les deux régimes de provisions

Le régime semi-budgétaire des provisions relève du droit commun. Il répond à une logique de « mise en réserve » budgétaire, qui rend le montant indisponible jusqu'à la reprise de la provision (celle-ci n'ayant plus d'objet ou le risque s'étant concrétisé). La constitution d'une provision anticipe un risque potentiel et ne peut être utilisée pour financer des dépenses d'investissement.

La constitution d'une provision et sa reprise impactent donc seulement la section d'exploitation par le vote de crédits budgétaires aux chapitres 68 et 78. Elles ne donnent pas lieu en parallèle à l'inscription d'une recette ou d'une dépense en section d'investissement.

Sur délibération, la collectivité peut cependant opter pour le *régime budgétaire*. Dans cette optique, les provisions participent à l'autofinancement budgétaire de la collectivité et permettent de financer des dépenses d'investissement. Les dotations et reprises constituent alors des opérations d'ordre budgétaires.

2. Le traitement du passage au régime semi-budgétaire

Le passage au régime semi-budgétaire des provisions implique, à l'identique de ce qui a été prévu pour la M14 :

- d'une part, la reprise en balance d'entrée 2008 des soldes créditeurs des comptes de provisions existants au 31 décembre 2007 aux comptes 15xx vers les comptes à terminaison 1 (15xx1) ;
- d'autre part, la correction du report du solde d'exécution 2007 au budget 2008 (ligne 001), qui doit être minoré du montant de ces provisions constatées au 31 décembre 2007.

Contrairement à l'option de régime budgétaire, le traitement semi-budgétaire des provisions étant désormais considéré comme le régime de droit commun, son application n'exige pas de délibération de l'assemblée délibérante. Cependant, la transposition des comptes de provisions existants doit être validée par l'ordonnateur avant leur reprise en balance d'entrée (annexe n°2).

L'option pour la budgétisation totale des provisions implique la reprise en balance d'entrée 2008 des soldes créditeurs de comptes de provisions vers les comptes à terminaison 2 (exemple : 15xx2). Dans ce cas de figure, il n'y a pas de correction du report du solde d'exécution de la section d'investissement.

III - LES DÉPRÉCIATIONS

Le régime budgétaire des dépréciations suit désormais le traitement des actifs auxquels elles se rapportent.

- **Les dépréciations d'immobilisations sont budgétaires**, suivant le même traitement budgétaire que les immobilisations lors de leur acquisition. Les dotations aux dépréciations et reprises sont des opérations d'ordre budgétaires.
- **Les dépréciations de stocks de matières premières, en-cours et produits finis sont budgétaires**. Les opérations relatives aux stocks destinés à la vente (matières premières, en-cours et produits finis) sont en effet budgétaires. Le traitement des dépréciations suit le même régime. Les dotations aux dépréciations et reprises constituent donc des opérations d'ordre budgétaires.
- **En revanche, les dépréciations de stocks d'autres approvisionnements et de marchandises sont non-budgétaires**, les opérations relatives aux stocks destinés à la consommation étant non budgétaires.
- **Les dépréciations de comptes de tiers et comptes financiers sont désormais non-budgétaires**. Les dotations aux dépréciations ainsi que les reprises sur dépréciations constituent par conséquent des opérations d'ordre semi-budgétaires.
Le changement de régime des comptes 49 et 59, qui ne sont désormais plus budgétaires, implique éventuellement dans le cas où ce type de dépréciations existent au 31/12/2007 une correction du solde d'exécution de la section d'investissement. Le report de la ligne 001 au budget 2008 doit être minoré du montant des dépréciations des comptes de tiers et comptes financiers constatées au 31 décembre 2007.

Le tableau suivant récapitule les modifications dans le traitement budgétaire des provisions et dépréciations.

Nature de l'actif	Compte d'actif correspondant	Compte de dépréciation correspondant	Traitement appliqué jusqu'au 31 décembre 2007	Traitement appliqué à partir du 1 ^{er} janvier 2008
Immobilisations	20, 21, 22, 23, 26, 27	290, 291, 292, 293, 296, 297	Budgétaire	
Stocks				
- <i>destinés à la vente</i> : matières premières, en-cours, produits finis.	31, 33, 34, 35	391, 393, 394, 395	Budgétaire	
- <i>destinés à la consommation</i> : autres approvisionnements, marchandises.	32, 37	392, 397	Non budgétaire	

Comptes de tiers	41, 46	491, 496	Budgétaire	Non budgétaire
Comptes financiers	50, 55	590, 595	Budgétaire	Non budgétaire

Fiche de calcul du solde d'exécution de la section d'investissement 2007 corrigé

Solde d'exécution reporté au budget 2008 après correction (1)

$$\begin{aligned} &= \\ &\text{solde d'exécution de la section d'investissement 2007 (ligne 001) (2)} \\ &\quad - \\ &\quad \text{montant des ICNE sur emprunts 2007 (compte 1688)} \\ &\quad + \\ &\quad \text{montant des ICNE sur prêts 2007 (compte 2768)} \\ &\quad - \\ &\text{montant des provisions pour risques et charges constatées au 31/12/2007 (comptes 15) (3)} \\ &\quad - \\ &\text{montant des dépréciations de comptes de tiers (comptes 491, 496) et financiers (590, 595)} \\ &\quad \text{constatées au 31/12/2007 (4)} \end{aligned}$$

(1) Montant reporté en dépense du budget si négatif, en recette si positif.

(2) Montant négatif s'il s'agit d'un déficit, positif s'il s'agit d'un excédent.

(3) Ce montant n'est à soustraire qu'en cas d'application, par la collectivité, du régime de droit commun en matière de provisions. Si la collectivité a opté, par délibération, pour la budgétisation des provisions, le montant des provisions n'entre pas dans le calcul de la correction du solde d'exécution.

(4) Cette correction intervient dans un nombre de cas plus limité.

Modèle de validation de la transposition des comptes par l'ordonnateur

Régime de provisions	Conséquences sur la transposition des comptes de provisions existants	Choix de la collectivité
Régime de droit commun : semi-budgétisation des provisions	Transposition des comptes de provisions existants au 31/12/2007 vers les comptes à terminaison 1 (15xx1)	
Régime optionnel, choisi sur délibération : budgétisation des provisions	Transposition des comptes de provisions existants au 31/12/2007 vers les comptes à terminaison 2 (15xx2)	Date et référence de la délibération

Signature de l'ordonnateur