



Paul HERNU

Conseiller maître honoraire de la Cour des comptes

La vérité de l'équilibre budgétaire et des comptes des collectivités locales face à la crise sanitaire

Mots-clés : finances locales - équilibre budgétaire - dérogations - crise sanitaire - dépenses de fonctionnement - dépenses d'investissement

Deux circulaires interministérielles, publiées en avril et août 2020, introduisent, à titre dérogatoire au regard des circonstances exceptionnelles créées par la crise sanitaire actuelle du coronavirus, des règles particulières d'imputation, dans le budget et la comptabilité des collectivités locales, des dépenses qu'elles ont supportées du fait de cette crise. Ces règles dérogatoires posent le problème de la vérité de l'équilibre budgétaire et des comptes des collectivités locales.

1 Rappel du cadre légal régissant la réalité de l'équilibre budgétaire des collectivités locales

A. La réalité de l'équilibre budgétaire des collectivités locales est définie dans le code général des collectivités territoriales

L'article L 1612-4 du CGCT dispose, en effet, que : « *Le budget de la collectivité territoriale¹ est en équilibre réel...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 ».

En vertu de cette disposition, qu'il est convenu de désigner sous l'appellation de « règle d'or »

¹ Par extension prévue par d'autres articles du CGCT, l'article L 1612-4 du CGCT est applicable, au-delà des collectivités territoriales, à l'ensemble des établissements publics de coopération intercommunale, qu'ils soient ou non à fiscalité propre (métropoles, communautés urbaines, d'agglomération ou de communes et syndicats).

s'imposant à l'équilibre budgétaire des collectivités locales, l'excédent des recettes par rapport aux dépenses de la section de fonctionnement du budget, auquel s'ajoutent les autres recettes propres de la section d'investissement, c'est-à-dire les recettes hors emprunt² de cette section, doivent être d'un montant au moins égal au montant du remboursement en capital des annuités d'emprunt à échoir au cours de l'exercice auquel s'applique le budget.

B. La finalité de la règle d'or d'équilibre budgétaire

On s'accorde à qualifier de « règle d'or » la règle d'équilibre budgétaire ainsi définie dans la mesure où sa finalité, ou son utilité, est d'assurer que le remboursement du capital d'emprunts antérieurement contractés ne soit financé que par des ressources propres de la collectivité et non par de nouveaux emprunts, en évitant ainsi une forme de « cavalerie » financière, de façon à garantir que les nouveaux emprunts ne servent à financer que des dépenses d'équipement ou, plus largement, des dépenses d'investissements immatériels, physiques ou financiers.

Le strict respect de cette règle d'or d'équilibre budgétaire, spécifique à la réglementation budgétaire des collectivités locales, leur évite un phénomène de surendettement et donne aux établissements de crédit, comme à tous les créanciers et, plus largement, aux Pouvoirs publics et aux citoyens, l'assurance d'une saine gestion financière.

Elle correspond aussi à une gestion orthodoxe des ressources sur le plan économique, les ressources d'emprunt n'étant normalement appelées à financer que l'acquisition d'actifs immobilisés dont la durée d'utilisation est du même ordre de grandeur que la durée de remboursement des emprunts qui les ont financés.

Pour être appliquée strictement, la règle d'or d'équilibre budgétaire doit reposer sur une distinction tout aussi stricte entre dépenses d'investissement et dépenses de fonctionnement. Tout écart dans cette distinction consistant à imputer en dépenses d'investissement des dépenses qui, par leur nature, sont des dépenses de fonctionnement, reviendrait à contourner et à enfreindre cette règle, en donnant l'apparence d'un financement par l'emprunt de dépenses d'investissement, alors qu'en réalité ce financement couvre des dépenses de fonctionnement.

Ce type de confusion commise dans l'imputation des dépenses peut contribuer, de surcroît, à fausser la vérité des comptes, compte de résultat et bilan, présentés par les collectivités locales, au moyen d'une imputation en valeurs d'actif du bilan de dépenses qui, par leur nature, sont des dépenses de fonctionnement, c'est-à-dire des dépenses de consommation courante.

Sous ce double aspect budgétaire et comptable, les règles d'imputation dérogatoires introduites par les deux circulaires interministérielles publiées en avril et en août 2020 contrarient la vérité de l'équilibre budgétaire et des comptes présentés par les collectivités locales.

2 L'impact de la circulaire publiée en avril 2020

A. La création d'un fonds de solidarité en faveur des entreprises particulièrement affectées par les conséquences économiques, financières et sociales de la crise sanitaire provoquée par le coronavirus

Une ordonnance du 25 mars 2020 crée, sur le fondement de l'article 11 de la loi du 23 mars 2020 relative à l'urgence sanitaire, un fonds de solidarité à destination des PME et des TPE particulièrement touchées par les conséquences de la crise sanitaire actuelle.

Ce fonds, inscrit au budget de l'État, est doté d'un crédit de 750 M€ et il peut être alimenté par voie de fonds de concours des collectivités locales. Deux décrets, en date du 30 mars et du 2

avril 2020, prévoient les conditions de son fonctionnement.

Les aides versées par l'État et les collectivités locales aux entreprises prennent la forme de subventions. Le montant et les modalités de contributions des collectivités locales sont définis par une convention passée avec l'État d'une durée de six mois à compter de la date de signature.

B. L'imputation en subvention d'équipement des contributions des collectivités locales au fonds de solidarité des entreprises

Par dérogation exceptionnelle et temporaire aux règles budgétaires et comptables, prévue jusqu'à la fin de l'exercice 2020, l'imputation des dépenses d'investissement, au regard des

² Les autres recettes propres, hors emprunt, de la section d'investissement du budget comprennent le remboursement de la TVA sur les dépenses d'investissement par le Fonds de Compensation de la TVA, les recettes prévues par le code de l'urbanisme, les subventions d'investissement reçues, les produits de cession d'immobilisations et les remboursements de prêts ou d'avances.

conditions tout aussi exceptionnelles créées par la crise du coronavirus, les contributions versées au fonds de solidarité par les collectivités locales sont imputées, dans leur budget et leur comptabilité, à un compte 204 intitulé « Subventions d'équipement versées ».

L'instruction budgétaire et comptable M57, commune à l'ensemble des collectivités locales, précise pourtant très clairement ce que doit être la nature des dépenses imputables au compte 204 : « Une subvention d'équipement versée doit être affectée au financement de la création, de l'acquisition ou de l'augmentation de valeur d'une immobilisation déterminée. L'entité doit être en capacité de suivre l'existence du lien entre la subvention octroyée et l'immobilisation acquise ou créée par le bénéficiaire. A contrario, une subvention qui n'est pas affectée au financement d'une immobilisation identifiée doit être comptabilisée en charge ».

Or, la principale condition d'octroi de l'aide versée aux entreprises par les collectivités locales, par l'entremise du fonds de solidarité, repose sur l'invocation d'une perte importante de leur chiffre d'affaires et non sur la preuve apportée de la création, de l'acquisition, de la grosse réparation ou du remplacement d'une immobilisation qui seraient rendus nécessaires du fait de la crise sanitaire.

Par conséquent, la règle dérogatoire autorisant l'imputation en subvention d'équipement des aides versées par les collectivités locales en vue de pallier les difficultés rencontrées par les entreprises du fait de la perte importante de leur chiffre d'affaires, revient à faire l'impasse sur la véritable nature de ces aides, qui ne constituent pas des aides à l'investissement, mais des aides au fonctionnement et, ce faisant, à autoriser leur imputation au budget et en comptabilité en dépenses d'investissement au lieu d'une imputation en charges de fonctionnement.

C. Le processus de contournement de la règle d'or d'équilibre budgétaire

L'imputation dérogatoire des aides versées en subvention d'équipement permet d'éviter de faire supporter la dépense sur un seul exercice en charge de fonctionnement.

En effet, la circulaire d'avril 2020 prévoit, comme c'est le cas pour toute subvention d'équipement, la possibilité d'étaler la charge de la dépense en section de fonctionnement du budget sur plusieurs exercices pendant une période maximale de cinq ans au moyen de la procédure d'amortissement de la subvention.

De surcroît, un dispositif optionnel de neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements de la subvention permet d'effacer l'incidence annuelle de la charge d'amortissement sur l'équilibre du budget et le compte de résultat. Cette neutralisation s'opère par un jeu d'écritures au budget et en comptabilité consistant à constater un produit exceptionnel au compte 7768 « Neutralisation des amortissements des subventions d'équipement versées », en contrepartie d'une dépenses dite « pour ordre » au compte 198 portant le même intitulé que le compte de produit exceptionnel, enregistrée à la section d'investissement du budget et en moins au passif du bilan de la collectivité.

Au total, la règle dérogatoire d'imputation des aides versées par les collectivités locales au fonds de solidarité des entreprises en subvention d'équipement et l'option de neutralisation budgétaire et comptable de la charge d'amortissement en section de fonctionnement du budget et au compte de résultat et au bilan de la collectivité, conduisent à un double contournement de la règle d'or d'équilibre budgétaire et de la vérité des comptes des collectivités locales. Elles permettent ainsi de faire financer complètement et exclusivement par l'emprunt des aides financières, dont l'incidence demeure totalement cantonnée en dépenses de la section d'investissement du budget, alors que, par leur nature, ces aides constituent des charges de fonctionnement, comme le rappelle l'instruction M57 précitée, lorsque la subvention « n'est pas affectée au financement d'une immobilisation identifiée ». Elles conduisent, en outre, à fausser l'équilibre du compte de résultat en ne lui faisant pas supporter certaines charges de fonctionnement et à affecter la présentation du bilan en incorporant dans son actif des valeurs qui ne constituent pas une immobilisation.

3 L'extension des règles d'imputation dérogatoire par une circulaire publiée du 24 août 2020

Au-delà des aides versées par les collectivités locales au fonds de solidarité des entreprises af-

fectées par les effets de la crise sanitaire actuelle, une deuxième circulaire interministérielle du 24

août 2020 étend la liste des dépenses supportées par les collectivités locales du fait des conséquences économiques et sociales de cette crise, qui peuvent être prises en charge au sein de la section d'investissement de leur budget.

Les dépenses concernées, dont la plupart constituent des dépenses de fonctionnement, sont les suivantes :

- Les dépenses directement liées à la gestion de la crise sanitaire, soit lors de la période de confinement, soit après cette dernière : les frais de nettoyage des bâtiments, des véhicules et du matériel de transport en commun ; les frais liés au matériel de protection des personnels ; les frais liés aux aménagements de l'accueil du public et, le cas échéant, l'achat ou la participation à l'achat de matériel médical, limité au matériel de protection individuelle, sur la part non prise en charge par l'État, sachant que, pour toutes ces dépenses, celles de personnel ne sont pas concernées.

- Le soutien apporté aux entreprises, hors celui apporté par le fonds de solidarité prévu par la circulaire d'avril 2020, dès lors que les règles relatives à la commande publique restent respectées.

- La prise en charge des surcoûts induits par les modifications des conditions économiques dans l'exécution des contrats de la commande publique liées à la période de l'état d'urgence sanitaire.

- Les soutiens apportés à la population en matière sociale, dès lors que les règles de compétences entre l'État et les collectivités locales et entre les collectivités locales sont respectées ; l'abondement des aides sociales accordées notamment par les départements.

- L'abondement par le budget principal des collectivités des subventions d'équilibre accordées aux budgets annexes, réduit du montant des dépenses induites par la crise sanitaire prises en charge dans la section d'investissement des budgets annexes.

- L'abondement des subventions, contributions ou participations accordées à différentes structures, notamment aux associations, destiné à faire face aux effets de la crise sanitaire.

L'imputation dérogatoire de ces dépenses au sein de la section d'investissement du budget, quelle que soit leur nature de fonctionnement ou d'investissement, ne s'opère pas au moyen d'un compte de classe 2 comme pour les aides du fonds de solidarité prévues par la circulaire d'avril 2020, mais par un enregistrement à un

sous compte 4815 de charges à répartir sur plusieurs exercices, intitulé « Charges liées à la crise sanitaire Covid-19 ».

Le processus d'étalement de la charge de ces dépenses sur une période maximale de cinq exercices conduit à constater, au titre de chaque exercice, une charge d'amortissement de la section de fonctionnement du budget au débit d'un compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir », avec pour contrepartie un crédit en recette de la section d'investissement au compte 4815.

Pour tenter de rétablir un peu de transparence sur la réalité des dépenses en cause, la circulaire prévoit la présentation, au compte administratif de 2020, d'une annexe détaillant par section, chapitre et article, des dépenses, tant de fonctionnement, que d'investissement, induites par la crise sanitaire. Toutefois, cette annexe purement informative ne permettra de rétablir, ni la réalité de l'équilibre budgétaire tel que présenté au budget et au compte administratif, ni la vérité des comptes tels que présentés au compte de résultat et au bilan.

L'extension potentiellement importante du périmètre des dépenses pouvant être imputées en section d'investissement du budget des collectivités locales prévue par la circulaire du 24 août 2020, ajoutée aux aides financières pouvant être accordées aux entreprises par le dispositif du fonds de solidarité prévu par la circulaire d'avril 2020, montre l'impact négatif que pourrait revêtir l'imputation budgétaire et comptable dérogatoire de toutes ces dépenses par autant de contournements de la règle d'or d'équilibre budgétaire et des règles touchant à la vérité des comptes.

Ces contournements posent, en effet, un double problème.

D'abord un problème de régularité, la règle d'or d'équilibre budgétaire reposant sur le respect des normes comptables transposées du Plan Comptable Général applicables au budget et à la comptabilité des collectivités locales. En la matière, l'imputation de dépenses ayant la nature de dépenses de fonctionnement en dépenses de la section d'investissement du budget contourne l'application de la règle d'or d'équilibre budgétaire au moyen d'une imputation dont le caractère dérogatoire, motivé par deux circulaires du fait de circonstances exceptionnelles induites par la crise sanitaire, n'est pas expressément prévu par les normes comptables applicables aux collectivités locales.

On peut aussi se poser la question de l'opportunité du contournement de la règle d'or d'équilibre budgétaire dans une période de crise économique générée par la crise sanitaire où les ressources d'emprunt devraient être exclusivement consacrées au financement de dépenses

d'investissement en vue de contribuer à la relance de la croissance économique et d'éviter un surendettement des collectivités locales, lequel viendrait se surajouter au surendettement de l'État et des administrations de sécurité sociale. ■