

Janvier 2017

GUIDE DE CLÔTURE DES COMPTES DES ORGANISMES PUBLICS DE L'ÉTAT SOUMIS AUX REGLES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

– Fiches pratiques –

Sommaire

Introduction	5
Fiche 1 : Les enjeux d'anticipation pour l'État et les établissements publics des travaux de clôture des comptes.....	6
Fiche 2 : Les conditions de réussite d'une bonne clôture des comptes.....	10
Fiche 3 : Les principaux points de vigilance comptable en matière de clôture des comptes.....	18
Fiche 4 : Calendrier cible pour la clôture des comptes.....	28
Annexes : Documentation.....	29

Introduction

La circulaire budgétaire et comptable des organismes publics et des opérateurs de l'État précise que les comptes sur chiffres définitifs des entités doivent être transmis à la DGFIP au plus tard le dernier jour du mois de janvier de l'exercice N+1.

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) prévoit que le compte financier, visé par l'ordonnateur, est soumis à l'organe délibérant qui l'arrête après avoir entendu l'agent comptable. Il doit être transmis ainsi que – le cas échéant, les observations de l'agent comptable mentionnées à l'article 212 – au juge des comptes au plus tard dans **les 4 mois qui suivent la clôture de l'exercice**.

Afin de respecter ce calendrier, les agents comptables et les ordonnateurs doivent préparer, en lien avec le contrôleur de l'organisme, la clôture de l'exercice tout au long de l'année.

Le présent guide a pour objet de :

- Rappeler les enjeux liés au respect du calendrier de clôture des comptes ;
- Souligner la nécessité de réduire les délais d'arrêt des comptes ;
- Recenser les bonnes pratiques visant à l'anticipation des opérations de clôture des comptes.

Le respect de la date de délibération du compte financier par l'organe délibérant représente l'aboutissement d'un travail commun entre les organismes publics, les ministères de tutelle, les contrôleurs budgétaires ou économiques et financiers et les commissaires aux comptes. L'intérêt de cette opération ne réside donc pas seulement dans l'accélération de la mise à disposition de l'information financière, qui est déjà un objectif en soi pour les gestionnaires, mais se trouve aussi dans la meilleure organisation qu'elle suppose pendant toute l'année, pouvant générer des progrès appréciables en matière de gestion et de pilotage.

Ce guide n'a pas vocation à présenter de manière exhaustive l'intégralité des règles à mettre en œuvre en matière de clôture des comptes, mais recense un certain nombre de préconisations et de bonnes pratiques.

Les enjeux d'anticipation pour l'État et pour les établissements publics des travaux de clôture des comptes

I. Les enjeux d'anticipation des travaux de clôture des comptes.

La clôture des comptes constitue une période particulièrement sensible, non seulement parce qu'elle est réalisée dans des délais contraints, mais aussi parce qu'elle consiste en la réalisation d'opérations ponctuelles, récurrentes mais non quotidiennes. Elle présente également des enjeux et des risques importants dans la mesure où elle doit garantir le correct rattachement des charges et des produits à l'exercice, ainsi qu'une vision patrimoniale répondant aux exigences comptables de **sincérité** et de **fidélité**. Ces préoccupations sont structurantes tout au long de la gestion, elles requièrent la mobilisation de l'agent comptable à travers une collaboration active avec son ordonnateur et les services gestionnaires de l'établissement.

Les principaux enjeux de la période d'inventaire sont les suivants :

Renforcer l'apport de la comptabilité générale comme outil d'aide à la gestion.

Des comptes utiles sont des comptes sincères et réguliers, mais également des comptes produits dans des délais compatibles avec le calendrier de décision en matière de gestion (allocation des ressources, optimisation de la gestion des actifs, actions en recouvrement, politique en matière d'amortissement, etc.). De ce point de vue, l'accélération de la production des comptes – bon indicateur de qualité de la gestion budgétaire et comptable d'un établissement – permet d'aider les gestionnaires, les conseils d'administration et les tutelles dans leurs prises de décisions et la planification des budgets en prévision.

Le respect du principe d'annualité, notamment grâce au rattachement des charges et produits à l'exercice, permet une vision exhaustive du résultat patrimonial de l'entité, ainsi qu'une comparaison de son activité et de sa gestion d'un exercice à l'autre.

Aux côtés d'un suivi au jour le jour de l'état de l'exécution des dépenses, la période d'inventaire constitue un **outil de pilotage en temps réel** pour les décideurs de l'établissement, et représente également **une variable de cohésion entre comptabilités budgétaire et générale**.

- **Les enjeux de la période d'inventaire** ne résident pas seulement dans l'accélération de la détermination d'un résultat fiable, ils se trouvent également dans la meilleure organisation que cette période suppose tout au long de l'année (comptabilité des engagements, meilleur suivi des créances et des dettes,..). Ce travail de réflexion et d'anticipation concerne les services de l'ordonnateur comme ceux de l'agent comptable, et est de nature à améliorer la qualité comptable en fiabilisant l'information financière.
- Les organismes doivent avoir achevé leurs opérations d'inventaire de manière à pouvoir transmettre leurs comptes dans des délais compatibles avec **le calendrier d'établissement des comptes de l'État**.

- Par ailleurs, cette période doit permettre la comptabilisation des droits et des obligations, conformément aux principes comptables de régularité et de sincérité (charges à payer, provisions pour risques et charges, engagements hors bilan, dépréciations des créances,...).

L'Infocentre des EPN et des GIP de la direction générale des finances publiques

Pour les établissements publics nationaux soumis aux règles de la comptabilité publique, la **centralisation de leurs comptes intégrant l'ensemble des opérations d'inventaire doit se faire au plus tard le 31 janvier N+1 dans l'Infocentre.**

Dans le cadre de la certification des comptes de l'État, la sincérité du **compte 26 de l'État (participations et créances rattachées à des participations)**, élaboré sur la base des informations financières disponibles dans l'Infocentre, constitue un enjeu majeur de qualité comptable. L'objectif d'intégration exhaustive, dans l'Infocentre, de comptes fiables du bon millésime doit être poursuivi. Cet objectif est particulièrement suivi par la **Cour des comptes**, dans le cadre de son exercice de certification des comptes de l'Etat.

Ces transferts sont également essentiels pour recenser les comptes des établissements ayant la qualité d'organismes divers d'administration centrale (ODAC) et d'organismes divers d'administration locale (ODAL), pour permettre *in fine* à l'INSEE et à la DGFIP d'établir le **compte des administrations publiques dans le cadre la comptabilité nationale de la France.**

La nécessaire anticipation de la clôture des comptes dans un contexte de forte réduction des délais

Des opérations à réaliser tout au long de l'année

En liaison avec l'agent comptable, l'ordonnateur et, le cas échéant, le contrôleur de l'organisme préparent la fin de gestion tout au long de l'année. Une attention particulière est apportée à l'apurement des comptes d'imputation provisoire qui doit être réalisé au fil de l'eau, ainsi qu'à la mise en service des immobilisations et à l'émission régulière des ordres de recouvrer, ordres de payer et équivalents.

Le lissage régulier sur l'exercice de l'exécution des opérations budgétaires de recettes et de dépenses permet de ne pas surcharger la période d'inventaire avec l'exécution d'opérations courantes qui peuvent être largement anticipées.

La préparation de la clôture des comptes

La clôture des comptes doit être préparée et anticipée.

Elle constitue un processus méritant une formalisation particulière, s'agissant tant de son calendrier que de l'articulation de chacune de ses étapes et des acteurs qui en sont en charge.

Un pilotage précis de l'ensemble des opérations est donc nécessaire.

Le processus de clôture peut utilement faire l'objet d'une analyse *a posteriori* permettant d'identifier les dysfonctionnements auxquels il pourra être remédié sur l'exercice suivant.

Les travaux comptables complexes sont analysés et réalisés dès que possible, les documents constituant le rapport financier doivent être élaborés conjointement entre l'ordonnateur et l'agent comptable autant que possible en amont. Cette anticipation permettant de mieux répartir les travaux et d'alléger la période critique d'inventaire est un facteur d'amélioration de la qualité comptable.

Les opérations d'inventaire peuvent faire l'objet d'un séquençage débutant bien en avance par rapport à la date d'arrêt des comptes. L'anticipation des opérations de clôture est conditionnée par une bonne organisation préalable rendant nécessaire la révision de toutes les procédures de fin d'exercice. Il convient dès lors d'engager une réflexion globale sur les modalités d'organisation des opérations d'inventaire et d'en délimiter les dates, concernant notamment l'engagement des crédits.

I. Calendrier de clôture et de centralisation des comptes auprès de la DGFIP.

La période de clôture des comptes doit permettre à la DGFIP d'intégrer la comptabilité des organismes au sein du compte général de l'État dans un calendrier compatible avec celui de sa propre clôture, dans une version définitive et donc la plus fiable possible. Pour atteindre cet objectif, outre les consignes relatives à la transmission des fichiers à l'Infocentre, l'anticipation d'une date limite d'arrêt des comptes financiers par les conseils d'administration la plus proche possible de celle où les comptes définitifs doivent être transmis à la DGFIP est fortement incitée par le cadre réglementaire issu du décret du 7 novembre 2012 précité. Les agents comptables ainsi que les dirigeants d'établissements ont pour objectif de parvenir conjointement à une amélioration de la qualité comptable des établissements publics dans des délais réduits.

La transmission des données comptables et budgétaires dans l'Infocentre revêt un enjeu d'importance dans la mesure où elle permet la valorisation annuelle des entités retracées au compte 26 du compte général de l'État, et contribue à l'élaboration de la comptabilité nationale à partir des données comptables des organismes divers d'administration centrale et d'administration locale (cf. supra).

L'Infocentre est également un outil de qualité comptable pour les établissements. Le module de **revue de qualité comptable et financière (RQCF)** permet aux organismes de repérer systématiquement des situations potentiellement constitutives d'anomalies lors de chaque transfert des données. Ces anomalies sont consultables en se connectant directement sur l'Infocentre¹. C'est le cas, par exemple, lorsque les comptes d'imputation provisoire ne sont pas suffisamment apurés, ou lorsque certains comptes présentent un solde anormalement débiteur ou créditeur.

L'**anticipation des travaux d'inventaire constitue le levier majeur** pour que l'établissement soit en mesure de **transférer à l'Infocentre des données de qualité dans les délais requis, afin d'assurer une valorisation sincère de l'établissement au compte 26 de l'État.**

Calendrier de remontée des comptes dans l'Infocentre EPN de la DGFIP

Les comptes d'un exercice N comprenant l'ensemble des opérations d'inventaire (hors affectation du résultat) doivent être transférés à l'Infocentre **au plus tard à fin janvier de l'année N+1**. Cette transmission doit comporter l'ensemble des opérations d'inventaire, y compris les **charges et produits calculés, dotations aux amortissements et provisions**.

Si la remontée ne peut pas être effectuée pour cette date, l'agent comptable doit adresser un message à la DGFIP (CE-2B) expliquant les difficultés rencontrées et précisant la date pour laquelle la remontée sera réalisée (celle-ci doit être la plus proche possible du dernier jour du mois ouvré de janvier).

La date limite de transmission des comptes définitifs après détermination du résultat par solde des comptes de charges et produits et affectation du résultat est fixée à **fin février N+1**.

Outre l'intérêt que représente, en matière de gestion, l'anticipation du vote du compte financier pour les établissements, cette anticipation permet également d'atteindre un double objectif :

→ Favoriser la valorisation des établissements au compte 26 du compte général de l'État sur la base de leurs comptes définitifs du bon millésime.

→ Permettre la transmission à la Cour des comptes, pour les établissements dont les comptes sont soumis à certification, les rapports des commissaires aux comptes pour qu'elle puisse tenir compte de cette opinion lors de la formulation de sa propre opinion sur les comptes de l'État.

¹ Ce module doit permettre aux organismes de bénéficier, via l'Infocentre EPN, d'un outil d'amélioration de la qualité de leurs comptes. Il doit également inciter les organismes qui ne font pas partie de la démarche RQCF à y adhérer, en se portant volontaires auprès de leurs Contrôleurs Budgétaires et Comptables Ministériels (CBCM) de tutelle.

Les conditions de réussite d'une bonne clôture des comptes

Les dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable sur l'ensemble des processus majeurs de recettes et de dépenses constitue un préalable à la mise en œuvre de la clôture, en permettant d'identifier les difficultés d'organisation de certains services au sein de l'établissement. Elle contribue à une réflexion en amont en matière d'organisation des tâches afin d'améliorer le pilotage du processus de clôture.

Une bonne pratique consiste en la réalisation **d'arrêtés intermédiaires et/ou d'arrêtés ponctuels thématiques** (sur les contrats, les immobilisations,..) afin de s'assurer d'une bonne répartition des travaux et d'éviter un report sur les dernières semaines de l'exercice.

I. Une démarche partenariale entre l'ordonnateur et l'agent comptable

Les choix d'organisation de ces différents travaux liés à la clôture des comptes doivent être retracés dans un **calendrier établi conjointement entre l'agent comptable et l'ordonnateur de l'organisme**, notamment du fait de la nécessaire mobilisation de ses propres services. En effet, il convient de sensibiliser l'ensemble des services de l'établissement.

- Une note conjointe ordonnateur/agent comptable est un élément indispensable pour prévoir les modalités de réalisation des opérations de clôture et le calendrier afférent. Cette note doit le cas échéant constituer la base d'un plan d'action, listant les échéances et les services responsables et comportant une cartographie des chantiers par cycles et processus.

Cette note définit les étapes et le calendrier de clôture des comptes. L'ensemble des services concernés par la mise en œuvre de ce calendrier est sollicité pour s'assurer que les échéances pourront être respectés par tous les acteurs.

- Des réunions régulières de suivi de ce plan d'action doivent être mises en place, ce qui permet une mobilisation plus aisée des différents acteurs, y compris les services gestionnaires à l'origine des faits générateurs des dépenses et des recettes.

Ceux-ci peuvent également bénéficier, à l'automne, d'une formation à ces opérations de clôture, et des fiches de procédure peuvent être mises à leur disposition.

Enfin, un dossier de clôture doit être élaboré et renseigné tout au long de la période de clôture des comptes définie par la note précitée.

Témoignage : André Clair,

Agent comptable du Centre des Monuments Nationaux

RETRO PLANNING DES OPERATIONS DE CLOTURE EN PERSPECTIVE D'UNE APPROBATION DES COMPTES A FIN FEVRIER N+1.

Le Centre des monuments nationaux (CMN) est un établissement public administratif placé sous la tutelle du ministre de la Culture et de la Communication. Il conserve, restaure, gère, anime, ouvre à la visite près de 100 monuments nationaux propriété de l'État. Tous illustrent, par leur diversité, la richesse du patrimoine français de toutes les époques: abbayes, châteaux, grottes préhistoriques, sites archéologiques...

Avec plus de 9 millions de visiteurs par an sur l'ensemble de son réseau, le CMN est le premier opérateur culturel et touristique public français. Le Centre des monuments nationaux rassemble 1.300 agents au service du public. Son budget total annuel, de près de 200 millions d'euros est alimenté essentiellement par des ressources propres (billetterie, locations d'espaces, recettes issues des boutiques et des Éditions du patrimoine, mécénat), mais aussi par une subvention du ministère de la Culture et de la Communication, dont les deux tiers sont destinés aux opérations d'entretien et de restauration au titre des nouvelles compétences du Centre en matière de maîtrise d'ouvrage.

Le tissu administratif de l'établissement est déconcentré. Chaque monument ou site est géré par un administrateur ayant en charge la gestion des crédits nécessaires à l'exploitation du monument, exception faite des crédits liés à la maîtrise d'ouvrage de restauration des monuments et des collections, et des crédits de personnels, administrés par le siège. Les directions du siège ainsi que les gestionnaires des monuments engagent leurs crédits, liquident et payent les dépenses correspondantes. Cet opérateur de l'État émet chaque année 40.000 demandes de paiement et 8.000 titres de recettes. Par ailleurs, le Centre compte 130 régies d'avances et de recettes installées près les monuments. Les régies de recettes constituent le réseau de captation d'une majorité des ressources propres de l'organisme (droit d'entrée dans les monuments et sites et recettes des librairies-boutiques).

*L'article 212 du décret du 7 novembre 2012 (GBCP) indique qu'à compter de l'exercice 2015, le compte financier de l'organisme établi par l'agent comptable est soumis à l'organe délibérant, qui l'arrête, **avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture de l'exercice.***

*Dans un délai minimum de **deux semaines avant l'arrêt des comptes** se tiendra un **pré-conseil d'administration** réunissant les tutelles techniques et financières de l'établissement et ses responsables, dont l'agent comptable. Cette instance examinera les dossiers à l'ordre du jour du conseil d'administration, parmi lesquels l'approbation du compte financier. De manière à ce qu'ils puissent en prendre connaissance dans les meilleures conditions, le document doit être transmis aux tutelles au minimum une semaine avant le pré-conseil d'administration.*

Dans un premier temps, une réunion de travail tenue au cours de l'été, associant la direction administrative juridique et financière et l'Agence comptable permet de lister l'ensemble des opérations jalonnant la fin d'exercice et d'élaborer le calendrier de clôture correspondant. Une fois celui-ci stabilisé, une circulaire du 1er septembre détaillant le dispositif de clôture, cosignée de l'ordonnateur et de l'agent comptable, est adressée à l'ensemble des responsables du siège (directeurs, chefs de départements) et des monuments (administrateurs).

Cette circulaire arrête notamment les dates limites d'ordonnancement des dépenses et des recettes de l'exercice en cours, lesquelles doivent être davantage anticipées, au regard du nombre de points de paiement (une centaine de sites et monuments) et du nombre d'opérations à traiter sur une période de clôture devenue plus contrainte (de l'ordre de 7.000 demandes de paiement au mois de décembre, pour ce qui concerne les dépenses).

Ce faisant, pour éviter de pénaliser les fournisseurs, les services de l'ordonnateur ont sensibilisé parallèlement leurs tiers afin de collecter le maximum de factures avant la fin de la première semaine du mois de décembre.

Cette circulaire précise également les modalités de traitement des engagements de crédits, des différentes catégories de paiements (fonctionnement / investissement, déplacements temporaires, paiements avant ordonnancement, charges à payer), des recettes, des stocks et des différentes provisions.

En outre, l'agence comptable a précisé aux nombreux régisseurs de l'établissement les modalités d'arrêté comptable, technique et calendaire des comptes en régie, via deux notes respectivement destinées aux régisseurs d'avances et aux régisseurs de recettes, transmises début novembre.

Sur la base du suivi rigoureux de ce planning, les opérations de l'exercice, y compris celles d'inventaire (amortissements, provisions, stocks, apurement des immobilisations en cours, ajustement du fichier des immobilisations,...), devront être totalement comptabilisées mi-janvier, de sorte à dégager deux semaines pour l'élaboration matérielle du compte financier sur chiffres annexant le rapport de l'agent comptable.

II. La réalisation d'arrêtés intermédiaires

- Des arrêtés intermédiaires complets permettent de rendre l'exercice de clôture des comptes plus usuel et donc plus aisé mais aussi moins lourd et d'une meilleure qualité. Ils contribuent également à recentrer les services sur des missions à plus forts enjeux.
- Le contrôle des stocks pour leur intégration en comptabilité, s'agissant des établissements pratiquant un inventaire intermittent et dont les stocks peuvent être volumineux ou diversifiés, est une étape génératrice de gains de temps ultérieurs. Des travaux peuvent également être conduits sur les immobilisations (notamment dans le cadre de leur financement), le rapprochement inventaire physique, comptabilité auxiliaire/comptabilité générale et les provisions.

Exemples de contrôles à mettre en œuvre lors d'un arrêté intermédiaire

Processus	Points de contrôle
Stocks	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Comptabilisation des variations de stocks :</u> - procéder au retraitement des opérations
États financiers infra-annuels	<ul style="list-style-type: none"> - Identification et comptabilisation des "corrections" identifiées sur les exercices antérieurs.
Parc immobilier	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Contrôler l'exhaustivité des mises en services :</u> - vérifier qu'aucune mise en service n'a été omise. - Validation de l'imputation (nature de la dépense) pour les 20 principales demandes de paiement enregistrées au compte de charge 6115 - Entretien et réparations.
Immobilisations incorporelles et autres immobilisations corporelles	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôler l'imputation des demandes de paiement (les 20 plus significatives). - Contrôle des entrées d'immobilisations. - Contrôler les imputations comptables portant sur les comptes 20xx et 21xx, notamment le respect des critères d'immobilisations (nature et seuil). - S'assurer que les écritures relatives aux cessions ont bien été effectuées.
Participations et créances rattachées	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôler l'enregistrement des participations versées et des cessions

III. La réalisation d'une ou plusieurs pré-clôtures

Une ou plusieurs **pré-clôtures de certains cycles d'opérations à évolution lente** peuvent utilement être mises en place au cours du dernier trimestre. Elles consistent à clôturer ces cycles par avance, puis à recenser ultérieurement les éléments ou événements, intervenus entre ces dates de pré-clôture et celle d'arrêté des comptes, susceptibles de remettre en cause les évaluations réalisées.

Les cycles de provisions pour risques et charges, mises en service et sorties d'immobilisations et prises en compte des risques relatifs aux créances clients se prêtent particulièrement à ce type d'approche.

Ainsi,

- la mise à jour des **immobilisations incorporelles (compte 20), corporelles (compte 21)** ou **en-cours (compte 23)** permet de conditionner la bonne qualité d'un inventaire physique,
- le recensement de la qualité des comptes de tiers vis-à-vis des débiteurs, et notamment la mise à jour du **compte 416**, est une opération indispensable.

Par ailleurs, **des opérations non strictement liées à l'inventaire** pourront être initiées de façon anticipée afin de **résoudre par avance des anomalies** qui ne seraient détectées qu'à l'occasion de la clôture. C'est le cas par exemple des opérations d'apurement des comptes d'imputation provisoire et autres comptes de tiers, de la centralisation des opérations des régies, des contrôles de cohérence entre les comptabilités auxiliaires et générale, notamment de l'ajustement entre les comptes clients et les restes à recouvrer.

Un compte rendu périodique régulier sur l'état des engagements sans service fait et des services faits non payés, dans un objectif de rapprochement plus rapide des factures reçues dans les services mais non encore traitées, permet de traiter certaines anomalies en amont de la période de clôture. Une **relance des fournisseurs**, concernant les services faits n'ayant pas encore donné lieu à factures, permettra de limiter les écritures de charges à payer à constater à ce titre.

Enfin, les comptes de provisions et engagements hors bilan pourront être fiabilisés.

Témoignage : Michel Conan,

Agent comptable de l'Institut National de la Santé et de la Recherche Médicale (INSERM)

« Le recours à un progiciel de gestion intégré, réactif et puissant, exploitant des ressources partagées entre l'ordonnateur et le comptable, offre une panoplie d'outils qui, mis en œuvre toute l'année, constituent un facteur de facilitation incontestable des travaux de clôture ainsi que d'amélioration de la qualité comptable.

Au titre d'outils ou de fonctionnalités à mettre en œuvre tout au long de l'année, peuvent être recensés :

- Le suivi périodique de l'apurement des comptes de tiers, ceux-ci étant mis à jour en temps réel ;
- L'apurement automatisé par un système de filtres des soldes débiteurs et créditeurs pour un tiers donné (cas des avoirs à recouvrer sur un fournisseur, par exemple) ;
- La cohérence entre les comptes de tiers et leurs développements en comptabilité auxiliaire : clients, fournisseurs, ou bien actif immobilisé et état de l'actif ;
- La confection de balances âgées pour le suivi d'opérations sélectionnées en fonction de critères d'ancienneté ;
- Le contrôle des stocks et la cohérence de leur valeur avec les flux enregistrés en variation de stocks ;
- La comptabilisation au fil de l'eau des sorties / entrées d'actifs immobilisés et la comptabilisation mensuelle des dotations aux amortissements ;
- En service facturier, et selon les modalités retenues, la relance systématique des services gestionnaires sur la base d'états : certification de service fait sans demande de paiement associée, engagements de crédits anciens sans certification de service fait, certification de service fait sans factures.

Au-delà de ces opérations récurrentes, intervenant selon une périodicité déterminée, les travaux de clôture reposent sur des procédures particulières en fonction des processus concernés, qui peuvent être mises en œuvre avant le 31 décembre en dehors des domaines pour lesquels cette date doit nécessairement être prise en compte.

Ainsi, la détection des comptes clients douteux, effectuée tout au long de l'année, rend possible la détermination de leur dépréciation dans la 1^{ère} quinzaine de décembre.

Il en va de même de l'actualisation des provisions pour risques et charges relatifs aux litiges : ajustement des dotations, nouveaux risques, ainsi que, le cas échéant, identification des passifs éventuels et des engagements hors bilan.

L'inventaire physique des stocks et les écritures de correction et de dépréciation prennent place dans le même calendrier.

Enfin, la date du 31 décembre passée, sont réalisées les opérations conduisant au rattachement des charges et produits à l'exercice, en fonction des droits effectivement acquis par les tiers (fournisseurs, personnel) ou par l'établissement vis-à-vis de ses clients. Ces opérations peuvent aussi, dans une mesure limitée et strictement encadrée, être anticipées par l'enregistrement de montants évaluatifs.

Les dernières opérations passées sont celles dépendant d'un processus de valorisation interne à l'établissement : chiffre d'affaires à l'avancement et production immobilisée, appréhendées au moyen de la comptabilité analytique. Les traitements de comptabilité analytique ne peuvent être envisagés qu'après le déversement de toutes les charges et, de ce fait, il est prévu de passer les dernières écritures le 20 janvier. »

IV. Les travaux menés avec les commissaires aux comptes

L'association des commissaires aux comptes, pour les établissements dont les comptes sont soumis à certification, se fera **le plus en amont possible** de la clôture. Ceci permettra d'identifier plus précocement les sujets pouvant donner lieu à divergence d'opinion et nécessitant, le cas échéant, des corrections.

Il pourra être utilement procédé à un examen des cycles ayant donné lieu à pré-clôture. De façon générale, les délais de clôture et d'établissement puis de vote du compte financier seront dès lors allongés. Dans ce cadre, le traitement des points soulevés par les commissaires aux comptes lors des missions intermédiaires doit être engagé dès que l'établissement en a connaissance.

La compagnie nationale des commissaires aux comptes est sensibilisée à la problématique des délais de clôture du décret du 7 novembre 2012. Les commissaires aux comptes ont adapté leur calendrier d'intervention pour que le délai réglementaire de reddition des comptes soit tenu. Dans le cadre de la préparation de la note de clôture des comptes, les commissaires aux comptes sont associés afin de planifier leurs interventions en cohérence avec le calendrier défini.

La réduction des délais liés à la préparation des conseils d'administration

L'organisation des pré-conseils et des conseils d'administration nécessite de réduire les délais entre les deux réunions. Dès lors, les tutelles et l'autorité chargée du contrôle peuvent s'organiser afin de tenir une seule réunion concernant le compte financier avant le conseil d'administration. Cette réunion est organisée sur la base de documents provisoires et sans disposer forcément de l'ensemble des rapports et annexes.

Témoignage : Valérie Juhles

Agent comptable de l'Établissement public foncier d'Ile-de-France

L'Établissement public foncier d'Ile-de-France (EPFIF) (EPIC) est un opérateur foncier public qui travaille à l'accroissement de l'offre de logements, en particulier de logements locatifs sociaux, et au soutien du développement économique.

En 2013, le conseil d'administration a voté la création d'une filiale, sous la forme d'une SAS (société par actions simplifiée) en partenariat avec un organisme du territoire concerné. La création de cette filiale a eu pour conséquence de soumettre l'établissement à l'obligation prévue par l'article 13 de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985, d'établir des comptes consolidés (sous réserve de dépasser une taille déterminée par le décret n°2005-747 du 1er juillet 2005). Cette consolidation des comptes entraîne ipso facto l'obligation légale pour l'établissement de nommer au moins deux commissaires aux comptes (CAC) et deux suppléants, afin de certification des comptes, en application de l'article 30 de la loi n°84-148 du 1er mars 1984. Deux marchés publics ont donc été passés par l'EPFIF : le premier de 8 ans visant à la certification légale des comptes individuels et consolidés par des commissaires aux comptes (nomination par le ministre de l'économie, après envoi préalable du dossier à la DAJ) et le second de 2 ans, conclu avec un cabinet d'expertise comptable chargé d'une double mission de confection des états consolidés (au moyen de leur propre logiciel), et de formation des personnels de l'agence comptable et de la direction financière à cet exercice.

Au final, les comptes individuels et consolidés de l'EPFIF ont été certifiés sans réserve pour les exercices 2013-2014. À l'issue de cette première expérience, les constats suivants peuvent être dressés :

*1- nécessité en amont d'un travail important de préparation et de fiabilisation des comptes, via une révision systématique des comptes de bilan. **Un arrêté intermédiaire** avait été organisé en septembre N afin notamment d'anticiper les opérations d'inventaire de fin d'année. Il est donc préconisé de lancer une certification à blanc afin de se préparer aux exigences des commissaires aux comptes et de procéder à certaines régularisations.*

2- mobilisation importante des équipes de l'agence comptable et de la direction financière pendant la phase d'intervention sur place (3 semaines en février N+1). Des interlocuteurs privilégiés ont été désignés au sein de chaque service. Dans le cadre de la collecte de l'information, les CAC ont également été amenés à interroger un certain nombre de personnes issues des services gestionnaires (DG, Directeur opérationnel, RH). Durant la mission, plusieurs entretiens de synthèse ont eu lieu qui ont permis un échange sur les éventuelles divergences, et d'aboutir sur une méthode dans le respect des principes comptables et de l'intérêt de la structure.

En conclusion, il convient de souligner le rôle positif de la certification des comptes qui permet de valoriser l'action des services comptables et financiers auprès des instances de direction et du conseil d'administration. L'intervention des CAC constitue également en interne un appui dans la démarche de renforcement de la qualité comptable et de contrôle interne comptable et financier menée par l'agent comptable. Enfin, vis-à-vis de l'extérieur (tutelle, partenaires, banques...), la certification des comptes représente une garantie de qualité de l'information financière et donc de crédibilité de l'établissement.

Les principaux points de vigilance comptable en matière de clôture des comptes

I. Points de vigilance particuliers

Certains travaux à réaliser, en vue de la production des comptes, sont particulièrement importants ou sensibles compte tenu de leur impact sur la qualité des comptes des établissements et sur la qualité du compte 26 de l'État.

I.1 Parc immobilier.

Tous les biens immobiliers contrôlés par les établissements publics nationaux doivent avoir fait l'objet :

- d'un inventaire,
- d'une évaluation, au coût d'acquisition ou de production, lorsque celui-ci est déterminable, ou, dans le cas contraire à la valeur de marché,
- d'une comptabilisation régulière à l'actif de son bilan.

Les établissements ayant la qualité d'opérateurs de l'État peuvent s'appuyer sur les évaluations du service France Domaine de la DGFIP pour procéder à l'enregistrement des biens qu'ils contrôlent et qui ne seraient pas comptabilisés, ou qui l'auraient été avec d'éventuels manquements ou erreurs, selon les modalités exposées dans le guide de régularisation des omissions.

Dans le cas où les biens sont déjà comptabilisés, la valeur prise en compte dans le bilan n'a pas à être modifiée, puisque les normes comptables applicables ne permettent pas de réévaluer des biens déjà correctement comptabilisés.

La clôture est l'occasion de confirmer la qualité du recensement et de l'évaluation (ainsi que leur correcte documentation) des actifs immobilisés en général, immobiliers en particulier.

Pour les établissements non opérateurs, il convient également de s'assurer de la correcte comptabilisation du parc immobilier, au besoin à l'aide du guide de régularisation de la DGFIP.

Pour les établissements nouvellement intégrés à la liste des opérateurs de l'État, cette démarche de fiabilisation de la comptabilisation du parc immobilier s'applique également pleinement et doit être réalisée dans les meilleurs délais.

I.2. Dispositifs d'intervention mis en œuvre sur financement de l'État dans le cadre de transferts indirects

Les transferts indirects sont des versements reçus de l'État et qui ont vocation à être redistribués par l'établissement qui n'est pas le bénéficiaire final de ces transferts. Les dispositifs d'intervention mis en œuvre dans ce cadre donnent lieu à un travail exhaustif de recensement et de qualification de la nature des dispositifs. La qualification des dispositifs en tant que dispositif pour

compte propre ou dispositif pour compte de tiers repose sur l'analyse juridique de la convention ou de l'acte attributif lié au financement. Une vigilance toute particulière est requise concernant les opérations d'inventaire afférentes aux dispositifs d'intervention pour compte propre.

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers donnent lieu à la transmission des informations nécessaires aux travaux de réconciliation des dettes et créances réciproques avec l'État, aux départements comptables ministériels (DCM) des ministères de tutelle concernés.

La réalisation de ces travaux implique l'association de la direction de l'établissement aux côtés de l'agent comptable. Ce recensement ainsi que la qualification des dispositifs sont mis à jour en cas d'évolution du périmètre des opérations confiées à l'établissement ou de son mode d'intervention dans un dispositif déjà recensé et qualifié.

I.3. Réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'État et les organismes publics nationaux

La procédure de réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'État et ses opérateurs permet d'assurer la cohérence des travaux d'inventaire effectués dans les comptes de l'État et dans ceux de ses établissements. Outre celles afférentes aux dépenses d'intervention indirecte de l'État *via* ses établissements publics, elle vise également celles afférentes aux subventions pour charge de service public (SCSP) et aux dotations en fonds propres.

I.4. Réconciliation des dettes et créances réciproques autres que l'État

Une procédure spécifique de corroboration d'informations comptables et financières entre les établissements publics et les tiers, hors État, avec lesquels ils sont en relation est mise en place au moins pour les tiers les plus importants, à l'instar de la norme d'exercice professionnel 505 relative aux « demandes de confirmation de tiers ».

II. Modalités de réalisation des opérations d'inventaire

L'établissement des états financiers de l'organisme doit notamment être l'occasion de fiabiliser l'information financière relative à sa situation patrimoniale en s'attachant à valoriser, contrôler et documenter l'état des comptes de capitaux propres, de provisions et autres passif, tout en accordant une vigilance particulière au rattachement des charges et produits à l'exercice, aux soldes des comptes d'imputation provisoire ainsi qu'aux engagements à mentionner dans l'annexe.

Pour mémoire, la période d'inventaire consiste à arrêter au 31 décembre l'émission d'ordres de recouvrer ou de payer sur les comptes de clients et fournisseurs de l'exercice en cours et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des services faits et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon la procédure des charges à payer et des produits à recevoir. Ainsi, au-delà du 31 décembre, les services faits qui interviennent ont des conséquences comptables uniquement sur l'exercice suivant. **Le principe de la journée complémentaire n'existe plus, pour les organismes de l'État, depuis 2005.**

D'autres opérations telles que les charges et produits constatés d'avance, les amortissements et dépréciations, les stocks et les provisions sont également comptabilisés au cours de cette période.

II.1. Le financement des actifs

Conformément à l'instruction du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif, sont distingués – au sein des comptes de capitaux – les financements de l'actif en fonction de deux critères : la source du financement et le rattachement ou non du financement à un actif déterminé.

Les financements reçus de l'État, en espèces ou en nature, ainsi que les travaux immobilisables portant sur ces biens doivent être exhaustivement recensés et valorisés à l'actif du bilan de l'établissement qui les contrôle et trouver **leur contrepartie dans les comptes de classe 10**. Les financements non rattachés à un actif particulier sont comptabilisés au compte 101, ceux rattachés à un actif déterminé au compte 104. Par ailleurs, le financement rattaché à un actif est repris au rythme et à hauteur des amortissements, des dépréciations et des reprises correspondantes pratiqués sur le bien. Le financement d'un actif non amortissable est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

Les financements reçus des tiers autres que l'État (collectivités territoriales, Union Européenne,..) sont comptabilisés au compte 131 s'ils ne sont pas rattachés à des actifs déterminés, au compte 134 s'ils sont rattachés à un actif.

Il importe donc d'identifier et de documenter individuellement, dans un outil de suivi auxiliaire à la comptabilité elle-même, laissé à l'appréciation de l'établissement, l'intégralité des montants figurant aux comptes 10 et 13, tout en précisant leur rattachement à une immobilisation individualisée et figurant à l'actif, de façon à **assurer la correcte reprise au résultat des financements**. Doivent être également documentés dans l'annexe la qualité des financeurs, les soldes des financements reçus et les variations afférentes.

Le compte 12 afférent au résultat de l'exercice doit être soldé chaque année, en contrepartie du compte 110 ou 119 puis des comptes de réserves, au vu de la délibération d'affectation du résultat prise par le conseil d'administration. En cas de résultat excédentaire, le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » doit être soldé en priorité. A l'inverse, en cas de résultat déficitaire, le compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » est soldé en premier.

Sur un même exercice, **les comptes 110 et 119 ne peuvent donc présenter simultanément des soldes non nuls au bilan**.

II.2. L'amortissement des actifs

L'amortissement des immobilisations est comptabilisé en charge du compte de résultat, au débit du compte **68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions »** par le crédit de la subdivision concernée du **compte 28 « Amortissement des immobilisations »**.

II.3. Provisions pour risques & charges et engagements hors bilan

L'établissement met en place une revue périodique des risques liés aux litiges en cours, risques de reversements de financements accordés avec condition résolutoire, risques environnementaux, de pertes de change ou autres risques afin d'en tirer les conséquences qui s'imposent en termes de provisionnement et de reprise de provision.

De même, les **provisions pour charges**, telles que :

- les dépenses de gros entretien et grandes visites²,
- les dépenses de dépollution, remise en état de site, démolition ou démantèlement,
- les dépenses relatives au personnel en l'absence de contrepartie équivalente attendue de celui-ci après la clôture, et lorsque l'échéance et/ou le montant de cette dépense présente un certain niveau d'incertitude excluant la comptabilisation en charge à payer,
- les dépenses d'intervention pour lesquelles des engagements pluriannuels ont été pris sur l'exercice, donnent lieu à une procédure de recensement exhaustive, systématique et formalisée.

Cette démarche relève **de l'initiative de la direction de l'établissement** dans la mesure où ce sont les services opérationnels qui détiennent les informations utiles en la matière. Un dispositif formalisé et temporalisé de circularisation de cette information entre l'agent comptable et la direction permet notamment ce recensement, ainsi que sa réalisation dans un calendrier le plus adapté possible à la clôture des comptes de l'établissement.

Par ailleurs, l'établissement recherche l'existence, à la clôture, d'engagements donnés ou reçus et en tire les conséquences comptables dans les états financiers de l'exercice écoulé. Il s'agit notamment d'inscrire en compte de classe 8, lorsqu'ils sont évaluables, ou en information en annexe, dans le cas contraire, les engagements reçus au titre de cautions ou de garantie dans le cadre de marchés publics ou encore les engagements donnés, par exemple, dans le cadre de certains dispositifs d'intervention.

² Les dépenses de gros entretien et de grandes visites sont des dépenses ultérieures sur immobilisations faisant l'objet d'une programmation pluriannuelle et n'ayant pas vocation à en augmenter la durée de vie ni le niveau de performance mais à en vérifier l'état de fonctionnement et à le maintenir. Elles peuvent faire l'objet de provisions constituées par avance et progressivement sur l'intervalle s'écoulant entre la réalisation de deux programmes d'entretien ou révision, dans la mesure où elles n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation en composant. En dehors de ce cas, les écritures de régularisation relatives aux charges différées ou à étaler et aux frais d'acquisition sur immobilisations n'existent plus.

Comptabilisation initiale de la dotation aux provisions ou variation à la hausse lors du réajustement ultérieur à chaque fin d'exercice

Débit subdivision intéressée du compte 681/686
Crédit subdivision intéressée des comptes 15

Reprise de la provision ou variation à la baisse lors du réajustement ultérieur à chaque fin d'exercice :

Débit subdivision intéressée des comptes 15
Crédit subdivision intéressée du compte 781/786

II.4. La cession des immobilisations

La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation de deux flux :

Émission d'un titre de recette correspondant au prix des cessions d'éléments d'actifs, imputé sur le compte 756 "Produits des cessions des éléments d'actifs" ;

Émission d'une opération diverse imputée sur le compte 656 "Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés" du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (égale à la différence entre la valeur brute d'acquisition des immobilisations et les amortissements et éventuelles dépréciations constatées). Cette opération globale vise à comptabiliser la sortie du bien du bilan par le débit des comptes 656, 28 et 29 le cas échéant et le crédit du compte de classe 2 concerné. Cette opération est sans impact en comptabilité budgétaire.

Il convient de présenter à l'appui du compte financier un état détaillé des cessions des immobilisations faisant apparaître les plus ou moins-values effectives résultant des cessions, c'est-à-dire la différence entre le prix de cession retracé au compte 756 et la valeur comptable de l'immobilisation apparaissant au compte 656, qui constitue le gain ou la perte.

Les produits de cession d'éléments d'actifs ne sont pas inclus dans la capacité d'autofinancement prévisionnelle dans la mesure où il s'agit d'opérations de « désinvestissement » et non d'opérations liées à l'activité proprement dite de l'établissement.

II.5. Les stocks

Les établissements publics peuvent être amenés à disposer de stocks de produits ou marchandises acquis et destinés à la revente ou à l'utilisation dans le cadre de l'activité de l'établissement, de matières premières ou d'autres approvisionnements. Ils font alors l'objet d'une procédure dédiée d'inventaire physique régulier permettant un suivi comptable adapté.

Par ailleurs, il importe également de valoriser en stock, au bilan, les biens ou services en cours de production par l'établissement lui-même afin de compenser au résultat de l'exercice les charges encourues pour la réalisation de cette production non encore livrée.

Il existe deux méthodes de comptabilisation de la variation des stocks, à savoir :

- soit par annulation du stock initial et intégration du stock final ;
- soit par constatation de la seule variation des stocks.

Dans les deux cas, l'**instruction comptable commune** décrit les opérations correspondantes.

Synthèse des opérations relatives aux stocks

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

- Cas n°1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières
- Cas n°2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Cas n°1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés – Matières premières et fournitures »

Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants (après avoir procédé à l'inventaire extra comptable, à savoir au recensement et à l'évaluation des existants en stocks) via une demande de comptabilisation

Débit 31 « Matières premières et fournitures »

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601)»

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks via une demande de comptabilisation

Annulation du stock initial

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »
Crédit 31 « Matières premières et fournitures »

Constatation du stock final

Débit 31 « Matières premières et fournitures »
Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Cas n°2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

À la certification du service fait

Débit 601 « Achats stockés – Matières premières et fournitures »
Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

À la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »
Crédit 401 « Fournisseurs »

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants (après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, à savoir au recensement et à l'évaluation des existants en stocks) via une demande de comptabilisation

Débit 35 « Stocks de produits »
Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks via une demande de comptabilisation

Annulation du stock initial

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »
Crédit 35 « Stocks de produits »

Constatation du stock final

Débit 35 « Stocks de produits »
Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

La comptabilisation de la dépréciation des stocks s'effectue via une demande de comptabilisation au débit du compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions », par le crédit du compte 39 « Dépréciation des stocks et en-cours ».

La reprise de la dépréciation s'effectue via une demande de comptabilisation au crédit du compte 78 « Reprises sur dépréciations et provisions » par le débit au compte 39 « Dépréciation des stocks et en-cours ».

Constatation d'une dépréciation

Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »



Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Reprise de la dépréciation

Débit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

II.6. La dépréciation des créances

La comptabilisation de la dépréciation des créances enregistrées pour la part des créances dont le recouvrement est compromis donne lieu à l'émission d'une demande de comptabilisation au débit du compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions », par le crédit du compte 49 « Dépréciation des comptes de tiers ».

La reprise de la dépréciation donne lieu à l'émission d'une demande de comptabilisation au crédit du compte 78 « Reprises sur dépréciations et provisions », par le débit du compte 49 « Dépréciation des comptes de tiers ».

Ce traitement s'avère indispensable pour respecter le principe de prudence dans les travaux de clôture. Il permet en effet d'isoler le montant des créances que l'organisme risque de ne pas recouvrer lorsque les clients ne sont pas solvables ou lorsque les factures sont en litige en fin d'exercice comptable.

II.7. Le rattachement des charges et des produits à l'exercice

Le rattachement des charges et des produits vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges et les produits qui s'y rapportent, en répartissant la part de l'année en cours et la part de l'année suivante.

Il convient donc d'être vigilant à la systématisation ainsi qu'à la qualité du recensement et de la justification des éléments relatifs aux :

- **charges à payer** (charges sur l'exercice précédent n'ayant pas donné lieu à paiement à la clôture de l'exercice),
- **produits à recevoir** (produits connus avec certitude à la clôture de l'exercice mais dont la pièce comptable correspondante n'a pas encore été émise ou reçue),
- **charges constatées d'avance** (charges qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra postérieurement à l'exercice),
- **produits constatés d'avance** (produits qui correspondent à des ventes de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra postérieurement à l'exercice),

Ces éléments sont très utiles pour l'établissement et lui permettent de disposer au sein de son compte financier d'un résultat fiable et d'un suivi fin des charges et des produits rattachables à un exercice.

Pour ce faire, la qualité du suivi des données afférentes au service fait, permettant notamment de déduire les charges à payer sur des prestations ou livraisons, est fondamentale. Les services gestionnaires, détenteurs des informations nécessaires, seront utilement sensibilisés à ces problématiques.

Rappel des dispositions relatives au rattachement des charges et des produits :

- Charges :

Le critère de rattachement à l'exercice est le service fait. Ainsi, toutes les charges correspondant à des services faits constatés au cours d'un exercice doivent être comptabilisées au titre de cet exercice.

- Produits :

Pour les ventes de biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison de ces biens.

Pour les prestations de services, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services.

Pour les subventions, le critère de rattachement correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites.

Un exemple : le cas des abonnements

Au 1^{er} septembre N, un musée vend un abonnement à un client pour la période allant du 1^{er} septembre N au 31 août N+1 pour un montant de 180 euros. Cet abonnement n'est pas soumis à la TVA, le client règle en numéraire le jour même.

Il s'agit d'une vente de prestation de service, le critère de rattachement est la réalisation de la prestation. Dans ce cas, la prestation est continue et réalisée sur 4 mois en N et sur 8 mois en N+1. Les écritures comptables permettant d'enregistrer la prestation, son règlement et son rattachement au bon exercice sont les suivantes :

Écritures le 1er septembre N :

Encaissement de la recette au comptant, débit du compte 515 « trésor » et crédit du compte 47 « comptes transitoires ou d'attente » pour 180 euros.

Enregistrement de la vente au compte 706 « prestations de services » pour 180 euros au crédit et débit du compte 411 « clients » pour la même somme.

Rapprochement de l'encaissement avec la vente par un débit du compte 47 « comptes transitoires ou d'attente » au crédit du compte 411 « clients » pour la même somme.

Écritures le 31 décembre N :

Enregistrement d'un produit constaté d'avance pour 120 euros (8/12e de 180 euros) au crédit du compte 487 « produits constatés d'avance » et débit du compte 706 « prestations de services » pour la même somme.

Écritures le 1er janvier N+1 :

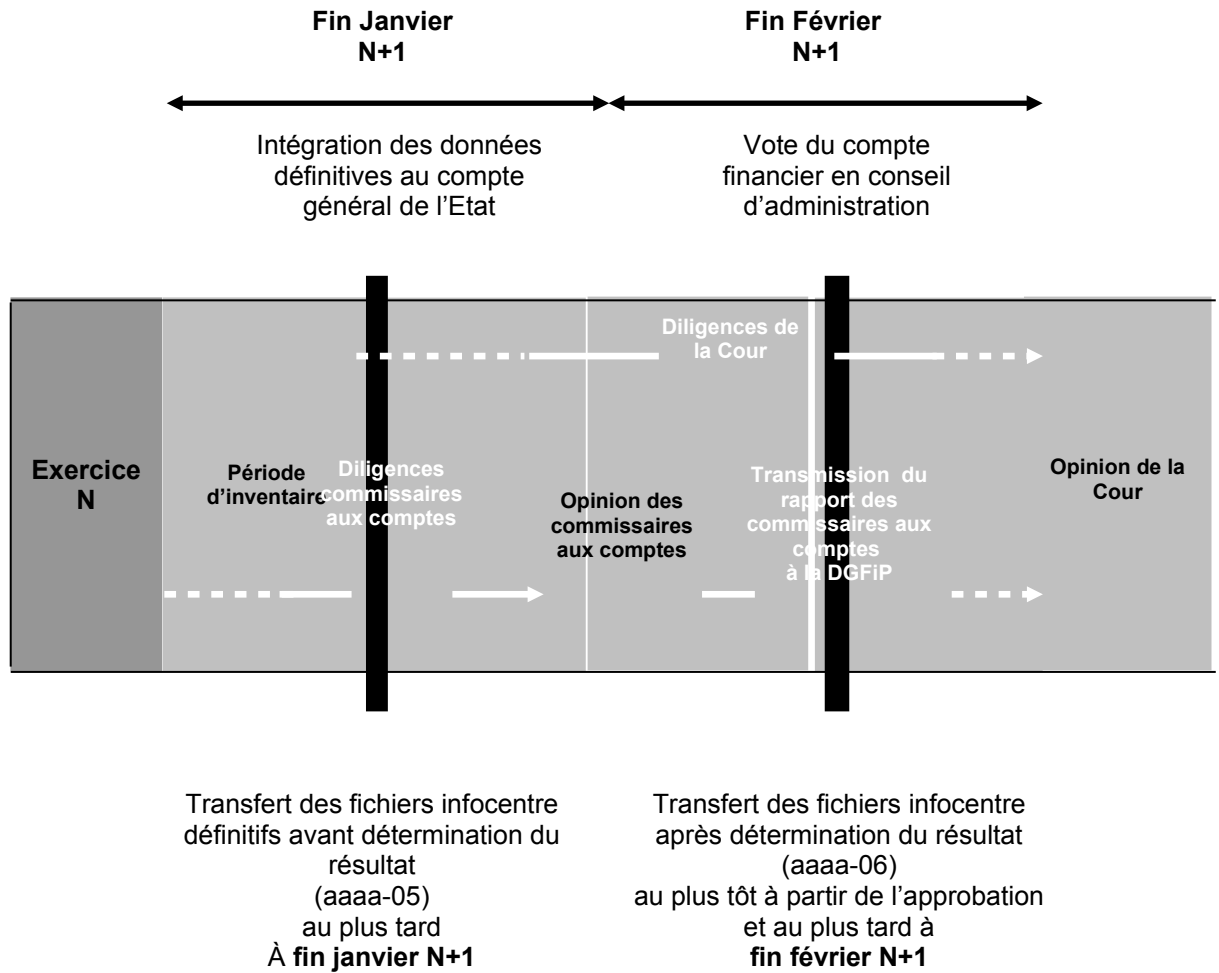
Contre-passation au 1^{er} janvier du produit constaté d'avance pour 120 euros au débit du compte 487 « produits constatés d'avance » et crédit du compte 706 « prestations de services » pour la même somme.

II.9. Autres points particuliers

La justification et l'apurement des montants sont comptabilisés, autant que possible, sur les **comptes d'attente**. Il convient notamment, à ce titre, d'anticiper la période de clôture en émettant les demandes de renseignement auprès des tiers et en procédant à toutes les diligences qui s'imposent le plus en amont et le plus régulièrement possible, de façon à identifier les éléments permettant la régularisation et l'imputation définitive de ces montants en attente.

Il est également rappelé que les écritures résultant de régularisations ou corrections d'erreurs ne doivent plus impacter les comptes de résultat mais ceux de capitaux propres et sont donc sans impact sur le résultat de l'exercice où elles sont régularisées (sauf pour les EPIC).

Calendrier cible pour la clôture des comptes



ANNEXE : DOCUMENTATION

1) Préparation de la clôture des comptes : circulaires et instructions

Arrêté du 1 juillet 2015 portant adoption du recueil des normes comptables applicables aux organismes visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1^{er} du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

Instruction n° 08-017 M9 du 3 avril 2008 sur les comptes consolidés dans les EPN (objectifs, acteurs et techniques de la consolidation)

2) Calendrier de clôture et de remontée dans l'Infocentre :

Circulaire annuelle relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'État (cosignée DGFIP – DB) : **calendrier de transmission des fichiers dans l'Infocentre**

Instruction n°05-058-M9 du 23 décembre 2005 sur l'Infocentre des EPN et des GIP (obligation de la remontée des fichiers vers l'Infocentre)

Instruction n°04-063-M9 du 26 novembre 2004 sur l'Infocentre des EPN et des GIP (les différentes fonctionnalités de l'Infocentre)