



MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR,

DIRECTION GÉNÉRALE DES COLLECTIVITÉS LOCALES

**MINISTÈRE DES FINANCES
ET DES COMPTES PUBLICS**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Paris, le **12 JUIN 2014**

A

Mesdames et Messieurs les directeurs
régionaux des finances publiques

Mesdames et Messieurs les directeurs
départementaux des finances publiques

OBJET : Mise en œuvre de l'avis du conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n°2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et **corrections d'erreurs** dans les collectivités territoriales relevant des instructions budgétaires et comptables M14, M52, M61, M71, M57, M831, M832, STIF.

La présente note a pour objet d'apporter des précisions quant au champ d'application et aux schémas d'écritures découlant de l'avis du conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les collectivités territoriales. Cet avis a été intégré dans les instructions budgétaires et comptables M14, M52, M61 et M71 par les arrêtés de mise à jour au 1^{er} janvier 2013 au sein d'un chapitre spécifique (chapitre VI (VIII pour la M61)) relatif aux corrections d'erreurs sur exercices antérieurs dans le tome 2 « cadre budgétaire » de ces instructions.

I – LE CHAMP D'APPLICATION

I-1 Les collectivités concernées

Seules les collectivités territoriales et leurs établissements publics à caractère administratif qui appliquent les instructions budgétaires et comptables M14, M52, M61, M71, M57, M8.3.2, M8.3.1, S.T.I.F. sont concernés.

Les établissements publics et les services ayant une activité à caractère industriel et commercial appliquant les règles budgétaires et comptables de l'instruction M4 sont **EXCLUS**¹ du champ d'application.

I-2 Les erreurs concernées

- Une erreur est constituée par toute **omission ou inexactitude sur un ou plusieurs exercices antérieurs** qui résultent de la non utilisation ou de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables. Ces erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Elles sont donc constituées des effets d'erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits et des fraudes.

Il s'agit, par exemple, d'une erreur de calcul dans le plan d'amortissement d'une immobilisation ou de l'omission d'une dotation aux amortissements, de l'omission de la comptabilisation de la reprise d'une quote-part des subventions d'équipement transférables, d'une erreur de transposition des comptes lors d'un changement de nomenclature, d'une erreur d'application de changement comptable, de la comptabilisation à tort d'une dépense de fonctionnement en dépenses d'investissement ou inversement.....

- Ce sont des erreurs commises sur exercices clos.

Les erreurs constatées sur l'exercice en cours sont exclues et obéissent aux règles générales de régularisation des opérations à savoir pour les opérations budgétaires l'annulation du titre ou du mandat erroné suivie éventuellement d'une nouvelle émission d'un titre ou d'un mandat ou pour les opérations non budgétaires, la contre-passation des écritures.

- Ces erreurs concernent aussi bien la section d'investissement que la section de fonctionnement, il s'agit principalement de l'enregistrement erroné d'opérations d'investissement en fonctionnement ou d'opérations de fonctionnement en investissement.²

Par exemple :

¹ Pour les SPIC et EPIC appliquant la M4, les corrections sont budgétaires en raison des règles d'équilibre d'exploitation spécifiques et de leur soumission potentielle à l'impôt sur les sociétés.

² La régularisation d'imputations erronées ne concernant que des comptes de même nature de la section d'investissement (exemple : les erreurs d'imputations sur les comptes 21x ou 23x) sur exercices antérieurs peut également être corrigée par des opérations d'ordre non budgétaires.

- une subvention enregistrée au crédit du compte 132 s'avère être une subvention de fonctionnement : le compte 132 sera débité par le crédit du compte 1068 par opération d'ordre non budgétaire ;
- une dépense imputée tort au débit d'un compte 21x est en réalité une charge de fonctionnement, ce compte sera crédité par le débit du compte 1068 par opération d'ordre non budgétaire.

II LA METHODE DE REGULARISATION

II-1 Le principe

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective ; elle ne peut donc pas figurer dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. **La correction d'erreur est neutre sur le résultat de l'exercice.**

Le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) propose la correction des erreurs sur exercices antérieurs en situation nette, c'est-à-dire au sein du passif de haut de bilan (sans passage par le compte de résultat – section de fonctionnement).

Cette situation s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat.

Les comptes 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) et 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) » ne sont donc pas utilisés dans le cadre des erreurs comptables.

La situation nette est définie par l'article 434-1 du plan comptable général (PCG) comme suit : « (...) Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées (...)».

Pour les collectivités territoriales, **la situation nette comprend tous les comptes 10 dans la limite du solde créditeur de ces comptes (sauf les comptes 1025 « Dons et legs » et 1027 « Mise à disposition » cf. infra les commentaires au § II-2) ainsi que les comptes 192 et 193.**

- D'une manière générale, ces opérations font intervenir le **compte 1068 « Excédents de fonctionnement reportés »** (en crédit quand les recettes ont été minorées ou les dépenses majorées et en débit - dans la limite du solde créditeur de ce compte - quand les dépenses ont été minorées ou les recettes majorées) en contrepartie des comptes de haut de bilan à rectifier.
- Dans le cas où le compte 1068 ne serait pas ouvert à la balance générale des comptes ou présenterait un solde insuffisamment créditeur, l'opération de régularisation pourra mouvoir les subdivisions du **compte 1022 « Fonds globalisés d'investissement »**.

Toutefois, ces comptes pouvant faire l'objet d'une reprise au compte 10229, la régularisation sur les comptes 1022x ne peut porter que sur le solde créditeur disponible.

En l'absence de soldes disponibles sur les comptes 1022x, l'opération de régularisation pourra être enregistrée sur le compte 1021 « Dotation ».

- Les opérations relatives à la régularisation d'immobilisations (absence ou erreur sur la valeur d'intégration) sont enregistrées sur le compte 1021 en priorité, voire 193 en cas d'absence de solde à ce compte ou de réintégration d'une immobilisation suite à une opération de réforme effectuée à tort et 192 « différences sur réalisations des opérations de cession » en ce qui concerne les erreurs des plus ou moins values des cessions des immobilisations (Cf. Annexe 2 « Régularisation des opérations de cession à titre onéreux »).

Ces opérations de régularisations en situation nette sont des opérations d'ordre non budgétaires (schémas libres) qui sont justifiées par une décision de l'assemblée délibérante (notamment lorsque le compte 1068 est mouvementé) et/ou un certificat de l'ordonnateur.

II-2 Les limites

- Les comptes de report à nouveau excédentaire (110) ou déficitaire (119) sont exclus en raison de l'imbrication entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire des collectivités territoriales.

En effet, toutes opérations comptables mouvementant ces comptes entraîneraient de facto une incidence sur le résultat de fonctionnement cumulé de la collectivité nécessitant de la part de l'ordonnateur une modification manuelle de ce résultat sur son compte administratif (Cf. Annexe 1 « Grille de rectification des opérations relatives à l'endettement (emprunts/lignes de trésorerie) »).

Une exception : la régularisation de la comptabilisation des ICNE lorsque ceux-ci n'ont jamais été constatés en raison du changement de méthode de leur comptabilisation depuis le 1^{er} janvier 2006 pour les communes (M14), les départements (M52), les services départementaux d'incendie et de secours –SDIS– (M61) et le 1^{er} janvier 2008 pour les Régions (M71).

Parallèlement, l'ordonnateur doit modifier le report du résultat de fonctionnement sur le compte administratif de la collectivité.

- Le dispositif de correction d'erreur par situation nette ne concerne pas les opérations qui ont une conséquence sur la trésorerie de la collectivité et sont relatives aux recettes et dépenses de la section de fonctionnement (par exemple : un titre émis sur un compte 7x recouvré qui doit être annulé et remboursé parce que émis à tort)

Les comptes 673 et 773 relatifs aux annulations/ réductions sur exercices antérieurs se rapportant à la section de fonctionnement continuent alors à être utilisés dans les mêmes conditions qu'auparavant (Cf. Annexe 3 « Régularisation des erreurs commises sur des opérations ayant une incidence sur la trésorerie »)

- Le dispositif de correction d'erreur par situation nette doit être adapté aux opérations semi budgétaires. L'opération de régularisation est enregistrée en haut de bilan par **opération semi budgétaire**. Elle modifie le résultat de la section d'investissement (Cf. Annexe 4 « Régularisation des provisions »).

- Les comptes 1025 « Dons et legs en capital » et 1027 « Mise à disposition » retracent des passifs particuliers qui ne peuvent être modifiés par des opérations ne rentrant pas dans leur objet (Cf. commentaires de ces comptes Tome 1 « cadre comptable » des instructions).

- La régularisation des reprises de subventions et de dotations :

Lorsque les opérations de régularisation concernent des opérations qui auraient dû transiter par le compte de résultat, il convient de s'interroger sur les conséquences budgétaires de ces opérations en fonction de la situation financière de la collectivité.

En effet, une régularisation par situation nette peut priver une collectivité territoriale d'une ressource budgétaire en section de fonctionnement lorsque celle-ci est enregistrée sur un compte 10x.

Par exemple, la régularisation de l'absence de reprise au compte de résultat de la quotité des subventions d'équipement.

1- l'opération qui aurait dû être enregistrée

Débit 139x / Crédit 777 = 100

La section de fonctionnement bénéficie d'une ressource propre

2- l'opération de régularisation en situation nette

Débit 139x / Crédit 1068 = 100

L'opération est neutre sur les résultats de l'exercice. La recette reste en section d'investissement.

Dans cette hypothèse, un mode de régularisation approprié sera sollicité auprès de la direction générale des finances publiques qui prendra l'avis de la direction générale des collectivités locales.

III – LES PREALABLES AUX OPERATIONS DE CORRECTIONS D'ERREURS

Deux types d'anomalies sont identifiables :

- les anomalies récentes et à faible impact qui peuvent être facilement diagnostiquées (exemple : chevauchement intérêt-capital/absence de comptabilisation des amortissements) ;
- les anomalies plus anciennes et à l'origine plus complexe ou qui ont des impacts très importants sur la présentation des comptes.

Les premières peuvent être corrigées sans formalisme particulier. Par contre, pour les secondes, la correction doit être encadrée dans un dispositif de recherche et de décision plus précis.

Avant toute régularisation les pré requis suivants sont nécessaires pour garantir la fiabilité et la cohérence des mesures de régularisation, il convient d'adopter une méthodologie qui prenne en compte les principes suivants :

Toutes les investigations nécessaires afin de détecter l'origine des discordances doivent avoir été effectuées tant par les services de l'ordonnateur que du comptable : les recherches doivent être approfondies, documentées et circonstanciées. Elles doivent en outre porter sur l'ensemble des soldes comptables de la balance générale des comptes et intervenir en une seule fois pour ne pas avoir à annuler ultérieurement des rectifications précédentes.

Les anomalies doivent être clairement identifiées, isolées, figées et formalisées.

Les pièces justificatives des écritures et les différents documents attestant des diligences mises en œuvre pour résorber les discordances sont joints à l'appui de la délibération ou du certificat administratif qui autorise les schémas d'écritures de régularisation et doivent être conservées, sans durée de temps, tant par l'ordonnateur que par le poste comptable afin de garantir la traçabilité des opérations et être tenues à disposition des corps de contrôle.

IV – EXEMPLES DE SCHEMAS DE REGULARISATION

Annexe 1 Grille de rectification des opérations relatives à l'endettement (emprunts/lignes de trésorerie)

Annexe 2 Régularisation des erreurs commises sur la comptabilisation des immobilisations

Annexe 3 Régularisation des erreurs commises sur des opérations ayant une incidence sur la trésorerie

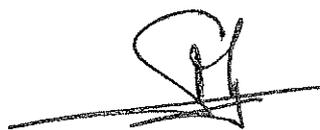
Annexe 4 Régularisation des provisions

Les opérations de régularisation qui soulèvent une difficulté particulière peuvent être soumises au pôle national de soutien au réseau (PNSR) de Bordeaux qui saisira si nécessaire le bureau CL1B.

Pour le ministre de l'intérieur

et par délégation :

Le directeur général des collectivités locales



Serge MORVAN

Pour le ministre des finances et des comptes publics

et par délégation :

Le directeur général des finances publiques



Bruno BEZARD