



La période d'inventaire

Bureau Aide et conseil aux EPLE

DIFIN

Académie d'Aix – Marseille

décembre 2008 – MAJ Mai 2013

L'examen des comptes financiers révèle une certaine méconnaissance de la période d'inventaire : un certain nombre d'établissements ne l'appliquent pas et continuent de fonctionner avec la période complémentaire, d'autres l'appliquent en partie. Pourtant la réglementation, depuis le décret [n°2005-387 du 19 avril 2005](#) relatif aux délais de traitement des opérations de fin d'exercice, a supprimé le délai de 2 mois précédemment autorisé pour clôturer les opérations de l'exercice. La possibilité laissée aux ordonnateurs de disposer d'un délai de deux mois supplémentaires au début de l'exercice suivant pour émettre les titres et les mandats correspondants à ces opérations n'existe plus. Les agents comptables ne disposent plus de ce même délai, dit « période complémentaire » pour prendre en charge ces titres et ces mandats et procéder aux opérations d'inventaire afin de clôturer les comptes.

La période d'inventaire consiste, outre les opérations d'inventaire classiques, à arrêter au 31.12 l'émission des titres et des mandats 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 (CAP) et des produits à recevoir (PAR).

Le mécanisme est simple : Les charges et les produits non liquidés définitivement sont recensés sur la base d'estimation par chapitre et par compte, puis sont retracés sur des états récapitulatifs signés de l'ordonnateur qui seront joints aux mandats et aux ordres de recettes de l'exercice N.

La prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par l'ordonnateur figure parmi les **opérations caractérisant et décrivant la fonction de l'agent comptable** (article [18](#) du décret [n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique). Lui seul a en effet l'exclusivité de ces opérations et il doit les effectuer en toute indépendance.

L'[Instruction n° 2012-208 du 14 décembre 2012 et annexes](#) portant sur le cadre budgétaire et comptable des EPLE publiée au Bulletin officiel spécial n°1 du 15 janvier 2013 ([NOR : MENF1242833J](#)) décrit paragraphe 165 et suivants ces opérations.

Sommaire

[Les fiches](#) ci dessous permettront de résumer la période d'inventaire.

Les [références](#)

Les [tableaux](#) d'état récapitulatif

- [Etat des factures non parvenues](#) - Exercice 201X - Affectation aux comptes de la période d'inventaire 4.....
- [Etat à l'appui de l'ordre de paiement](#) - Exercice N+1 201Y justifiant le solde du compte 4.....

[Définition](#)

[Les préalables](#)

[Le calendrier](#)

[Les écritures de charges à payer ou de factures non parvenues](#)

- [Définition des charges à payer](#)
- [Les comptes concernés](#)
- [Les procédures](#)
 - [Les dépenses de fonctionnement](#)
 - Exercice N
 - Exercice N+1 : deux méthodes sont possibles
 - Emission d'un ordre de paiement
 - Contre passation ou extourne
 - [Les dépenses de la section investissement](#)
 - Exercice N
 - Exercice N+1 : une seule méthode est possible
 - Emission d'un ordre de paiement

- [Schémas](#)
- [L'ordre de paiement](#)
- [La régularisation selon la méthode de l'ordre de paiement](#)
- [Les contrôles de l'agent comptable](#)

Les écritures de produits à recevoir

- [Définition](#)
- [Les comptes concernés](#)
- [Les procédures](#)
 - Exercice N
 - Exercice N+1 : deux méthodes sont possibles
 - Emission d'un ordre de recouvrement
 - Contre passation ou extourne
- [Schémas](#)
- [L'ordre de recouvrement](#)
- [La régularisation selon la méthode de l'ordre de recouvrement](#)
- [Les contrôles de l'agent comptable](#)

La [responsabilité](#) de l'agent comptable dans le cadre de la mise en œuvre des charges à payer et des produits à recevoir

[Modalités du recouvrement](#) des recettes dans le cadre de la mise en œuvre de la technique des produits à recevoir

[Procédure à suivre pour la méthode de l'extourne](#)

DEFINITION

La période d'inventaire consiste, outre les opérations d'inventaire classiques, à arrêter au 31.12 l'émission des titres et des mandats 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 (CAP) et des produits à recevoir (PAR).

Le mécanisme est simple: Les charges et les produits non liquidés définitivement sont recensés sur la base d'estimation par chapitre et par compte, puis sont retracés sur des états récapitulatifs signés de l'ordonnateur qui seront joints aux mandats et aux ordres de recettes de l'exercice N.

Réponse de la DAF du 16/01/2004

Sur l'interprétation de l'annualité de la dépense, faut-il comprendre le respect strict du paiement des factures recouvrant la période allant du 1er janvier au 31 décembre ou le règlement d'une dépense de 12 mois ?

La comptabilité des établissements publics est une comptabilité de droits constatés et non pas une comptabilité de caisse. En conséquence, les droits acquis et les charges correspondant à un service fait au cours d'un exercice doivent être respectivement comptabilisés en classe 7 ou 6, quelle que soit la date d'encaissement ou de décaissement. C'est pour respecter ce principe que la suppression de la période complémentaire s'accompagne en fin d'exercice d'une évaluation des charges à payer et des produits à recevoir, l'émission des titres de recettes et des mandats n'étant plus conditionnée par l'émission ou par la réception des factures, dès lors que les droits ont été acquis (recette) ou que le service a été fait (dépense) au cours de l'exercice. Il est recommandé de consulter la rubrique Documents/ techniques comptables/ période d'inventaire de l'Intranet DAF/EPLÉ.

Pourquoi la période d'inventaire ?

Dans le cadre de la modernisation de la comptabilité publique, la période d'inventaire a été introduite en 2002 pour permettre l'amélioration de la gestion financière et de l'information comptable ; elle favorise en effet :

- **Une sortie plus rapide des comptes :**
 - o indicateur de la qualité de la gestion budgétaire et comptable
 - o favorise le pilotage financier par gestionnaires et tutelles (transparence)
 - o détermination plus rapide du montant des crédits à reporter, ce qui permet de démarrer plus tôt les opérations de l'exercice qui commence
- **Une gestion plus régulière, plus fluide**
 - o La procédure des charges à payer et des produits à recevoir, " méthode-pivot " de la période d'inventaire, exige un suivi rigoureux, tout au long de l'année, des engagements et des services faits. Ceci permet de lisser l'émission des mandats et des titres.
 - o Le suivi très régulier de la comptabilité des engagements constitue un outil de pilotage en temps réel pour les décideurs de l'établissement.
- **Une pertinence plus grande pertinence du résultat comptable**
 - o En ne conditionnant plus la comptabilisation des titres de recettes et des mandats en fin d'année à l'émission des factures ou à leur réception, la période d'inventaire (PI) permet une description plus complète des droits acquis et des services faits au cours de l'exercice (= caractère plus exhaustif du résultat).

LES PREALABLES

La période d'inventaire est une mesure prise dans le cadre de la modernisation de la comptabilité publique. Tout comme le contrôle interne comptable, cette mesure met en lumière au sein de l'établissement la **nécessité d'une réorganisation importante de l'ensemble des opérations budgétaires et comptables** ; sa réussite est subordonnée à :

- ➔ Une coopération tout au long de l'année entre les services ordonnateurs et les services comptables ;
- ➔ Une information dans l'établissement très en amont dans l'année ;
- ➔ la mise en place d'un calendrier commun ordonnateur/agent comptable des travaux de fin d'année ;
- ➔ la tenue rigoureuse d'une comptabilité des engagements : conformément à l'[article 11](#) du décret n° [2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, l'ordonnateur a l'obligation de tenir une comptabilité des engagements. La comptabilité des engagements est non seulement une obligation réglementaire, mais également la condition d'une bonne gestion financière : elle doit permettre de connaître à tout moment, sur une ligne budgétaire donnée, le montant des crédits disponibles par comparaison entre le montant des crédits ouverts et le montant cumulé des dépenses engagées. *La comptabilité des engagements est un instrument pertinent d'identification rapide des charges à payer.*

Recommandations

Ces préalables seront facilités si, tout au long de l'année, il existe :

- ➔ une périodicité régulière des mandatements (par quinzaine)
- ➔ une émission régulière des titres de recettes (mensuelle)
- ➔ un contrôle régulier des soldes de la balance (hebdomadaire)

Un contrôle interne comptable et financier doit donc être mis en place.

[Retour sommaire](#)

LE CALENDRIER

➤ Les échéances de la période d'inventaire

- Premières semaines de janvier de l'exercice N+1 : période d'inventaire

La **durée de la période d'inventaire** ne peut être fixée de manière obligatoire. En effet, la durée de cette période est subordonnée aux spécificités de chaque établissement tant en terme d'activité qu'en terme de gestion des ressources humaines.

- 30 04 N+1 : production du compte financier au conseil d'administration.

Foire aux questions de la DAF sur la période d'inventaire

Réponse de la DAF du **26/01/2005**

Quelle est la durée de la période d'inventaire ?

Il n'existe pas de durée réglementaire pour la période d'inventaire. L'instruction codificatrice n° 03.058.M91 du 13 novembre 2003 dans son titre 1, § 1.3.2 consultable dans le Codex de l'Intranet et transposable aux EPLE, précise : La période d'inventaire consiste, outre les opérations d'inventaire classiques, à arrêter au 31 décembre l'émission des titres et des mandats sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice 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, qui permet de rattacher à l'exercice l'ensemble des dépenses et des recettes qui le concernent. La durée de la période d'inventaire est fixée par chaque établissement en fonction de la nature de son activité et de sa structure. La durée raisonnable est de trois semaines.

➤ Mise en place de procédures pour une gestion financière rénovée tout au long de l'exercice (1^{er} janvier - 31 décembre)

La période d'inventaire induit le contrôle interne comptable, et notamment l'existence de fiches de procédures ; il convient en effet de définir des mesures d'organisation financière précises.

- **Suivi rigoureux des engagements et des services faits**

Conformément à l'[article 11](#) du décret n° [2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, la tenue de la comptabilité des engagements est obligatoire.

La comptabilité des engagements permet de connaître à tout moment, sur une ligne budgétaire donnée, le montant des crédits disponibles par comparaison entre le montant des crédits ouverts et le montant cumulé des dépenses engagées.

En outre, le suivi régulier des engagements et des services faits facilite l'identification des charges à payer lors de la période d'inventaire.

En conséquence, cette comptabilité doit faire l'objet de contrôles réguliers.

La périodicité du contrôle doit être adaptée aux spécificités de l'activité de l'EPL.

La périodicité conseillée pour effectuer un contrôle efficace est mensuelle ou au moins trimestrielle.

En tout état de cause, certaines périodes décisives de l'activité de l'établissement (ex : fin de l'année scolaire dans les EPLE), doivent systématiquement conduire à un contrôle et au suivi des engagements.

- **gestion financière plus fluide donc plus régulière**

L'émission des titres et des mandats est régulée tout au long de l'année afin d'éviter tout afflux en fin d'exercice. Le suivi de la comptabilité des engagements favorise ce phénomène.

La présentation des DBM pour vote : ces décisions sont soumises au vote préalable du conseil d'administration et transmises aux autorités de contrôle selon la même procédure que celles du budget, elles ne sont exécutoires que quinze jours après le dernier accusé de réception. En conséquence, Les établissements doivent proscrire le vote tardif des décisions modificatives, sauf nécessité conjoncturelle.

❖ **Engagements**

La règle est posée par l'article 14 du décret du 10 décembre 1953.

- Les dépenses de **personnel** peuvent être engagées jusqu'au **31 décembre**.
- Pour les **autres dépenses**, cette limite est avancée au **15 décembre**.

Cependant, dans le cas de « **nécessité dûment justifiée** » des engagements de dépenses peuvent se révéler nécessaires **après le 15 décembre**.

Ces dérogations visent notamment :

- ✚ Les crédits ouverts après le 15 décembre (la décision d'ouverture comportant implicitement autorisation de procéder à l'engagement des dépenses correspondantes) ;
- ✚ Les engagements de régularisation ;
- ✚ Les dépenses engagées sans l'intervention des établissements (impôts, frais de contrôle financier ...) ;
- ✚ Les dépenses payées par l'intermédiaire des régisseurs d'avances.

Recommandations

Dans un souci d'optimisation de la gestion des crédits et de faciliter les opérations de la fin de l'année, il est conseillé d'arrêter une date d'engagement des crédits vers le 15 novembre ; il est procédé à un examen des crédits non utilisés, puis à leur éventuelle réaffectation.

❖ **Mandatement**

Les établissements publics locaux d'enseignement peuvent mandater et émettre des titres de recettes au titre d'un exercice jusqu'au 31 décembre de cet exercice, lorsque les factures ont été reçues (par l'EPL) ou émises (par l'EPL) avant cette date.

- **suivi régulier de certains comptes de tiers et des comptes de disponibilités**

Les comptes de tiers concernés sont les comptes 47 (comptes transitoires ou d'attente) et les comptes 48 (comptes de régularisation). Un contrôle mensuel paraît être une mesure de saine gestion.

La même périodicité est indiquée pour le contrôle des comptes de disponibilités.

Le suivi régulier de ces comptes permet d'effectuer plus rapidement les opérations de clôture de l'exercice.

- **arrêté des comptes de disponibilités au 31.12.N**

➤ **A partir du 1^{er} janvier N+1 : les travaux effectués pendant la période d'inventaire**

Liminaire :

A compter du 1^{er} janvier, l'exécution budgétaire sur le nouvel exercice est susceptible de débiter. Il convient de s'organiser dans le but d'éviter au maximum le chevauchement d'opérations relatives à deux exercices différents. La période d'inventaire doit être la plus courte possible, les opérations au titre de l'exercice N+1 doivent être limitées au strict minimum.

➤ **Émission de mandats**

Les dépenses pour lesquelles la facture sera arrivée le 31 décembre au plus tard sont mandatées dans les tous premiers jours de janvier de manière classique au titre de l'exercice qui s'achève.

➤ **Traitement des charges à payer et des produits à recevoir**

A compter du 1^{er} janvier l'EPL doit être en situation d'identifier et de comptabiliser les charges à payer et les produits à recevoir.

Les établissements qui utilisent la méthode de l'extourne, contrepasseront les mandats de charges à payer et les titres de produits à recevoir dans les plus brefs délais, sur l'exercice N+1.

➤ **Opérations d'inventaire (hors charges à payer et produits à recevoir)**

- charges constatées d'avance et produits comptabilisés d'avance
- charges à répartir
- provisions
- variations des stocks
- virement au compte de production immobilisée

- reprise au compte de résultat des subventions d'investissement
- les intérêts courus
- amortissements

Le traitement de certaines de ces opérations d'inventaire peut être anticipé dans la perspective d'alléger les travaux effectués pendant la période d'inventaire.

Exemple :

Les écritures d'amortissement et, le cas échéant, de dépréciations des biens peuvent être passées avant la fin de l'exercice si aucune sortie de biens n'est prévue.

➤ **Opérations résultant des mouvements de trésorerie initiés avant le 31.12**

Régularisation par émission de titres ou de mandats au titre de l'exercice en cours de clôture : opérations des régies, encaissement de droits au comptant, dépenses sans ordonnancement préalable.

➤ **Opérations comptables de fin et de début d'exercice**

L'agent comptable va procéder à :

- **l'arrêté des écritures**

Les comptes autres que de disponibilités font l'objet de deux arrêtés :

Un arrêté provisoire comprenant toutes les opérations effectuées au 31.12 date calendaire ;

Un arrêté définitif après achèvement de l'ensemble des travaux de fin d'exercice.

- **l'établissement de la balance définitive**
- **reprise des balances d'entrée**

Au terme de la période d'inventaire l'agent comptable sera en mesure de confectionner le compte financier sur pièces et d'analyser les résultats de l'exercice, en vue du vote du compte financier par l'autorité délibérante dans les plus brefs délais.

[Retour sommaire](#)

LES ECRITURES DE CHARGES A PAYER (OU DE FACTURES NON PARVENUES)

Définition

La technique dite "des charges à payer" permet le rattachement à l'exercice des **dépenses dont le service est fait avant le 31 décembre de l'année intéressée** mais pour lesquelles, à cette même date, l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement de ces dépenses.

La notion de charges à payer concerne aussi bien les opérations de la section de fonctionnement que les opérations de la section d'investissement.

Liste des comptes concernés

Les comptes de charges à payer se signalent par la présence systématique du chiffre **8** en troisième position :

- 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
 - 4081 - Fournisseurs - Factures non parvenues
 - 4084 - Fournisseurs d'immobilisations- Factures non parvenues
- 428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4282 – Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer.
 - 4286 – Personnel - Autres charges à payer
- 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4382 – Organismes sociaux - Charges sociales sur congés à payer.
 - 4386 – Organismes sociaux - Autres charges à payer
- 448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4482 - État et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer.
 - 4486 - État et autres collectivités publiques - Autres charges à payer
- 468 - Produits à recevoir et Charges à payer
 - 4682 - Charges à payer sur ressources affectées
 - 4686 - Charges à payer

[Retour sommaire](#)

Procédure

I Dépenses de la section de fonctionnement

Sur l'exercice N :

L'ordonnateur procède à une liquidation provisoire du montant des travaux, fournitures ou services rendus au titre de l'exercice qui va se clore, en se fondant sur des prix de commandes, des devis ou autres éléments en sa possession.

Il établit un [état récapitulatif](#) qu'il certifie conforme aux opérations réalisées et émet un mandat ordonnancé sur le compte par nature intéressé et sur les crédits de l'exercice qui se termine.

L'agent comptable prend en charge le mandat au vu de l'état récapitulatif par débit du compte par nature intéressé et crédit du compte de charge à payer concerné.

Sur l'exercice N +1 :

Les écritures de charges à payer constatées en N doivent être régularisées. Deux méthodes sont possibles.

1ère méthode : émission d'un ordre de paiement

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur établit les ordres de paiement correspondants (confer [état à l'appui de l'ordre de paiement](#)) et y annexe les pièces justificatives (opération non budgétaire). (Voir [Schéma d'écriture n°1](#))

Après visa, l'agent comptable procède au paiement par débit du compte de charges à payer initialement mouvementé et crédit du compte de disponibilités.

En cas de différence entre les sommes comptabilisées en charges à payer et la liquidation découlant de la facture définitive, l'ordonnateur émet :

- un mandat complémentaire, lorsque l'évaluation est inférieure au montant de la facture définitive, mandat qui vient consommer les crédits de l'exercice N+1 sur le compte par nature intéressé par la dépense ;
- un titre de recette, lorsque l'évaluation est supérieure au montant de la facture définitive.

Ce mandat et ce titre sont pris en charge par l'agent comptable comme les autres opérations de l'exercice en cours.

Seconde méthode : contre-passation ou extourne

Au début de l'exercice, les écritures de charges à payer constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement contre-passées (ou extournées) : débit du compte de charges à payer initialement mouvementé et crédit du compte par nature intéressé (cf. [schéma d'écriture n° 2](#)).

Cette opération donne lieu à émission, par l'ordonnateur, d'un mandat d'extourne qui vient rétablir les crédits sur ce compte. Il est précisé que ces crédits ne peuvent être utilisés que pour le dénouement des opérations de charges à payer (ils ne peuvent notamment être consommés par des

engagements de l'exercice N+1). Il est en outre précisé que le mandat d'extourne est une opération technique de contre-passation. Il n'y a pas émission matérielle d'un mandat par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.

A réception des factures définitives, l'ordonnateur émet un nouveau mandat sur le compte par nature intéressé, qui est pris en charge par l'agent comptable sur le compte de fournisseurs concerné, comme un mandat de l'exercice en cours.

En cas de non régularisation des CAP sur l'exercice N+1, les crédits extournés ne seront en aucun cas reportés sur l'exercice suivant.

Schémas d'écriture

Schéma n° 1 : technique de l'ordre de paiement

	6	4081		
Sur N :				
a) Charges à payer, estimation : 4000 €	4000	4000		
Sur N+1 :	5			
<i>Balance d'entrée</i>		4000		
A réception de la facture définitive :				
b) Facture = évaluation : émission d'un ordre de paiement et règlement : 4000 €	4000	4000		
c) Facture = 4 150 €			401	6
⇒ émission d'un mandat complémentaire pour 150 €, d'un OP pour 4 000 € et règlement	4150	4000	150	150
d) Facture = : 3 950 €			411	7
⇒ émission d'un titre de recette pour 50 €, d'un OP pour 3 950 € et règlement	3950	50	50	50
		3950		

NB : En N+1, possibilité de solder le compte de charges à payer par le compte de tiers auquel il est rattaché.

Schéma n° 2 : technique de la contre-passation

Sur N :

	6		4081		
a) Charges à payer, estimation : 100 €	100			100	
Sur N+1 :					
<i>Balance d'entrée</i>				100	
	6			401	5
b) Contre-passation	100	100			
c) Réception, et prise en charge de la facture définitive : 110 €	110			110	
Un engagement de 10 € doit être effectué en N+1					
d) Paiement				110	110
e) Réception, et prise en charge de la facture définitive : 80 €	80			80	
f) Paiement				80	80

[Retour sommaire](#)

II Dépenses de la section d'investissement

Rappel : on ne parle pas de charges à payer mais de factures non parvenues sur immobilisations.

Les dépenses de la section d'investissement comptabilisées en factures non parvenues seront obligatoirement régularisées selon la méthode de l'ordre de paiement, pour respecter le principe de sincérité du bilan.

Sur le principe, les modalités sont identiques à celles décrites ci-dessus pour la section de fonctionnement. Toutefois, certaines particularités doivent être prises en compte, s'agissant notamment des travaux en cours et des amortissements (cf. schémas ci-dessous).

Technique de l'ordre de paiement

Hypothèse n° 1 : travaux en cours et factures non parvenues au 31 décembre N

Sur N

	23		4084		
a) Factures non parvenues, estimation : 6000 €	6000		6000		
Sur N+1 :					
<i>Balance d'entrée</i>	6000		6000		
A réception de la facture définitive :					5
b) Facture = évaluation Émission d'un ordre de paiement et règlement :			6000		6000
c) Facture = 6 050 € ⇒ émission d'un OP (apurement du compte 4084) pour 6 000€ et d'un mandat complémentaire pour 50 € puis règlement	50		6000	404	6050
				6000	50
d) Facture = : 5 980 € ⇒ émission d'un OP pour 5 980 € et d'un titre sur le compte 23 pour 20 €, puis règlement	20		20		5980
			5980		5980

Solde débiteur : 5 980 = valeur de l'immobilisation

Hypothèse n° 2 : travaux terminés et factures non parvenues au 31 décembre N

Voir page suivante

Hypothèse n° 2 : travaux terminés et factures non parvenues au 31 décembre N (amortissement au prorata temporis)

	21	4084	68	28	
Sur N					
a) Factures non parvenues, estimation : 10000 €	10000	10000			
b) Amortissement*			200	200	
Sur N+1 :					
<i>Balance d'entrée</i>	10000	10000		200	
A réception de la facture définitive :			68		5
b) Facture = évaluation		10000	1000	1000	10000
Émission d'un ordre de paiement et règlement :					
Amortissement					
c) Facture = 11 000	1000	10000	404		
⇒ émission d'un OP pour 10000 € et d'un mandat complémentaire pour 1000 € puis règlement			11000	10000	11000
Amortissement : N+1 sur 11 000 = 1 100				1100	
et ajustement sur N = 20				20	
d) Facture = : 8 500 €					
⇒ émission d'un OP pour 8 500 €, d'un titre de recettes pour 1 500 €, puis règlement	1500	8 500			8500
Amortissement		1 500		820	

Solde débiteur du compte 21 : 8 500 = valeur réelle de l'immobilisation

Calcul des amortissements : en N, application de l'amortissement au prorata temporis, sur la base de la valeur estimée du bien. Dès lors que la valeur définitive du bien est différente, il faut rectifier l'amortissement à la hausse ou à la baisse sur N+1.

L'ordre de paiement

Dans le cadre de la régularisation des charges à payer (CAP) en N+1 selon la méthode de ***l'ordre de paiement*** (OP), au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur établit les ordres de paiement correspondants et y annexe les pièces justificatives.

Au titre de la justification des comptes, [l'Instruction codificatrice M9.6](#) prévoit pour le débit des comptes de charges à payer de joindre l'ordre de paiement au titre des pièces justificatives.

L'ordre de paiement constitue une procédure particulière, préalable au règlement de certaines dépenses.

Un ordre de paiement constitue la pièce justificative du débit de certains comptes hors budget movimentés lors du règlement de ces opérations.

La procédure de l'ordre de paiement s'applique aux charges à payer.

Présentation matérielle de l'OP (cf. [Instruction codificatrice M9.6](#) tome 2 paragraphe 22113)

- Les OP sont numérotés dans une série unique et continue ouverte par exercice.
- Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :
 - L'exercice d'origine ;
 - La date d'émission ;
 - Le cas échéant, numéro du mandat auquel ils se rapportent et le numéro du bordereau d'émission des mandats ;
 - Le numéro d'ordre ;
 - La nature de l'opération ;
 - Le compte movimenté ;
 - Les nom, qualité et adresse du créancier ;
 - Le moyen de règlement et, s'il s'agit d'un règlement, le numéro du compte à créditer ;
 - Le montant de la somme à payer ;
 - Le montant des retenues et oppositions éventuelles ;
 - Le montant net à payer.
- Les ordres de paiement sont signés par l'autorité à l'origine de leur émission.

[Retour sommaire](#)

Régularisation selon la méthode de l'ordre de paiement : imputation des différences entre évaluation et liquidation définitive

L'idée directrice est la suivante:

Les éventuelles différences d'évaluation constatées lors de liquidation définitive des dépenses objets des charges à payer ont un impact budgétaire sur l'exercice de régularisation, impact retracé dans le compte de résultat.

Pour les dépenses d'immobilisation comptabilisées en factures non parvenues, dans l'hypothèse de différences entre l'évaluation initiale et la liquidation définitive, l'ajustement a lieu sur le compte par nature initialement mouvementé (se référer à la fiche des écritures de charges à payer et de produits à recevoir).

I. Régularisation des charges à payer de la section fonctionnement

En cas de différence entre les sommes comptabilisées en CAP et la liquidation découlant de la facture définitive, deux hypothèses :

➤ L'évaluation est inférieure au montant de la facture définitive

- L'ordonnateur émet un mandat complémentaire imputé sur les crédits de l'exercice en cours.
- Imputation comptable : *compte par nature correspondant à la dépense initialement comptabilisée.*

➤ L'évaluation est supérieure au montant de la facture définitive

- L'ordonnateur émet un titre de recettes imputé sur les prévisions de l'exercice en cours.
- Imputation comptable : *fonction du compte par nature correspondant à la dépense initialement comptabilisée.*

Si la dépense initiale a été imputée aux comptes 60 à 65 : le titre de recettes est imputé au compte :

75 - Autres produits de gestion courante

7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

Si la dépense initiale a été imputée au compte 66 : le titre de recettes est imputé au compte :

76 - Produits financiers

7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

Si la dépense initiale a été imputée au compte 67 : le titre de recettes est imputé au compte :

77-Produits exceptionnels

771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

Réponse de la DAF du **20/03/2002**

Comment peut-on mandater les factures des exercices antérieurs ?

La dépense doit être enregistrée au compte par nature, même s'il s'agit d'une charge afférente à un exercice antérieur, en référence au plan comptable général (publié en annexe du JORF des 20 et 21 septembre 1999). Article 311.1: Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice : [...]. Les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou par omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable. En conséquence il convient bien de mandater aux différents comptes selon la nature de la dépense et non au compte 671 réservé, comme vous le soulignez, aux charges exceptionnelles, les dépenses répétitives relatives à l'exercice antérieur ne présentant pas ce caractère. Il est cependant rappelé que dans le cadre du remplacement de la période complémentaire par la période d'inventaire, le montant des factures non parvenues au 31/12 de l'année N pour un service fait au cours de cette même année aurait dû être évalué précisément et inscrit dans un compte de charges à payer (cf. Guide DGCP en ligne sur le site Intranet de la DAF, secteur EPLE, rubrique Documents, Euro, Opérationnels).

imputation initiale de l'évaluation de la facture sur l'exercice N (charges à payer)	régularisation budgétaire sur l'exercice N+1		
	facture = évaluation	facture > évaluation	facture < évaluation
comptes 60 à 65	aucune opération	mandat complémentaire au compte 60 à 65 par nature correspondant à la dépense initiale	ordre de recette au compte 7583(produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs)
comptes 66	aucune opération	mandat complémentaire au compte 66 par nature correspondant à la dépense initiale	ordre de recette au compte 7683 (produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs)
comptes 67	aucune opération	mandat complémentaire au compte 67 par nature correspondant à la dépense initiale	ordre de recette au compte 771 (produits exceptionnels sur opérations de gestion)

Contrôles de l'agent comptable en matière de dépenses dans le cadre de la procédure des charges à payer

Avant de procéder au paiement des dépenses, les comptables doivent exercer sur les opérations des ordonnateurs, un contrôle destiné à les assurer que les paiements demandés correspondent bien à des dépenses régulièrement engagées, liquidées et ordonnancées. Les comptables doivent ensuite s'assurer que les créanciers qui demandent à bénéficier des paiements ont bien qualité pour donner un acquit libératoire.

Ces opérations de contrôle sont d'autant plus importantes qu'elles sont sanctionnées par la responsabilité pécuniaire des comptables. On distingue traditionnellement en ce domaine la responsabilité de PAYEUR qui sanctionne les contrôles de la validité de la dépense et la responsabilité de CAISSIER qui recouvre l'opération de caisse.

Le mécanisme des charges à payer (CAP) conduit à la « rénovation » du rôle de PAYEUR.

Les contrôles à exercer demeurent les mêmes et sont énumérés aux articles [19](#) et [20](#) du [décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012](#) relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

♦ Finalité :

Effectuer le visa en deux étapes dans le double objectif de tenir compte de la nature particulière des charges à payer et d'éviter une redondance des contrôles.

♦ Moyen :

Traçabilité des opérations afférentes au traitement des charges à payer (notamment dans l'outil informatique).

♦ Postulat de base :

Les charges à payer : **dépenses pour lesquelles l'engagement et le service sont faits avant le 31.12 mais pour lesquelles à cette même date l'EPL n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement.**

La nature même des mandats de charges à payer ne permet pas à l'agent comptable d'effectuer la totalité des contrôles qui lui incombent traditionnellement.

Lors de la prise en charge des mandats de charges à payer, l'agent comptable ne peut faire qu'un **contrôle partiel**, sur la base des renseignements dont il dispose.

→→ Le contrôle de validité de la créance sera scindé en **deux temps**.

I. Sur l'exercice N :

➤ L'ordonnateur procède à une liquidation provisoire du montant des travaux, fournitures ou services rendus au titre de l'exercice qui va se clore, en se fondant sur des prix de commandes, des devis ou autres éléments en sa possession.

Il établit un état récapitulatif qu'il certifie conforme aux opérations réalisées et émet un mandat de charges à payer ordonnancé sur le compte par nature intéressé et sur les crédits de l'exercice qui se termine.

➤ L'agent comptable prend en charge le mandat de charges à payer au vu de l'état récapitulatif par débit du compte par nature intéressé et crédit du compte de charges à payer concerné.

Contrôles effectués par le comptable à cette étape de la procédure :

- **qualité de l'ordonnateur** ou de son délégué ;
- disponibilité des **crédits** ;
- exacte **imputation** des dépenses aux services qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ;
- validité de la créance (contrôle partiel) :

Justification du service fait

La certification globale du service fait apposée par l'ordonnateur sur l'état récapitulatif des charges à payer, ne se substitue pas à l'attestation individuelle du service fait de chaque opération en N+1.

Application des règles de prescription et déchéance (en fonction de la nature de la dette)

Il va de soi que l'état récapitulatif des charges à payer doit être exhaustif, afin de permettre à l'agent comptable d'effectuer les contrôles ci-dessus énumérés.

II. Sur l'exercice N +1 :

Les écritures de charges à payer constatées en N doivent être régularisées. Deux méthodes sont possibles.

1ère méthode : émission d'un ordre de paiement

- Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur établit les ordres de paiement correspondants (état à l'appui de l'ordre de paiement) et y annexe les pièces justificatives.
- Après visa, l'agent comptable procède au paiement par débit du compte de charges à payer initialement mouvementé et crédit du compte de disponibilités.

Contrôles: au vu de l'ordre de paiement (OP)

Rappel : conformément à l'instruction n°98-075 M91 du 22.06.1998, les ordres de paiement doivent obligatoirement comporter certaines mentions dont la référence au mandat auxquels ils se rapportent.

Seconde partie du contrôle de **validité de la créance**:

- exactitude des calculs de *liquidation*
- production des *justifications*
- intervention préalable des *contrôles réglementaires*
- application des règles de *prescription et de déchéance* (en fonction de la nature de la dette)

➤ En cas de différence entre les sommes comptabilisées en charges à payer et la liquidation découlant de la facture définitive, l'ordonnateur émet :

- un mandat complémentaire, lorsque l'évaluation est inférieure au montant de la facture définitive, mandat qui vient consommer les crédits de l'exercice N+1 sur le compte par nature intéressé par la dépense ;

Visa **classique** du mandat complémentaire sur le bordereau.

- un titre de recette, lorsque l'évaluation est supérieure au montant de la facture définitive.

Visa **classique** du titre.

Ce mandat et ce titre sont pris en charge par l'agent comptable comme les autres opérations de l'exercice en cours.

Seconde méthode : contre-passation ou extourne

➤ **Au début de l'exercice**, les écritures de charges à payer constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement contre-passées (ou extournées) : débit du compte de charges à payer initialement mouvementé et crédit du compte par nature intéressé.

Cette opération donne lieu à émission, par l'ordonnateur, d'un mandat d'extourne qui vient rétablir les crédits sur ce compte. Il est précisé que ces crédits ne peuvent être utilisés que pour le dénouement des opérations de charges à payer (ils ne peuvent notamment être consommés par des engagements de l'exercice N+1).

Pas de contrôles par l'agent comptable (opération qui est l'exact pendant de l'opération visée en N).

L'agent comptable devra néanmoins s'assurer que la contre-passation concerne bien l'ensemble des montants initialement pris en charge au titre des charges à payer.

➤ **A réception des factures définitives**, l'ordonnateur émet un nouveau mandat sur le compte par nature intéressé, qui est pris en charge par l'agent comptable sur le compte de fournisseurs concerné, comme un mandat de l'exercice en cours.

Seconde partie du contrôle de la **validité de la créance** :

Exactitude des calculs de liquidation

Production des justifications

Intervention préalable des contrôles réglementaires

Visa du contrôleur financier (si nécessaire) sur les engagements et les ordonnancements émis par les ordonnateurs principaux

Application des règles de prescription et de déchéance (en fonction de la nature de la dette)

Les charges à payer doivent normalement être régularisées en N+1 ; le service est fait : il est donc de l'intérêt du débiteur d'envoyer sa facture dans les meilleurs délais.

➔ *Les cas de non régularisation des CAP en N+1 doivent rester l'exception.*

Les charges à payer non régularisés sur l'exercice suivant feront l'objet d'une présentation obligatoire dans l'annexe du compte financier.

[Retour sommaire](#)

LES ECRITURES DE PRODUITS A RECEVOIR

Définition

La technique dite des "produits à recevoir" permet le rattachement à l'exercice des droits acquis par l'établissement avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas encore émis les titres de recettes correspondants.

Liste des comptes concernés

Les comptes de produits à recevoir se signalent par la présence systématique du chiffre 8 en troisième position et du chiffre 7 en quatrième position :

418 - Clients - Ordres de recettes à établir

428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

4287 – Personnel - Produits à recevoir

438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

4387 – Organismes sociaux - Produits à recevoir

448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir

4487 - État et autres collectivités publiques - Produits à recevoir

468 - Charges à payer et produits à recevoir

4687 - Produits à recevoir

Procédure

Sur l'exercice N :

L'ordonnateur procède à une **liquidation provisoire** du montant des recettes nées au cours de l'exercice qui va se clore, en se fondant sur tous éléments en sa possession.

Il établit un **état récapitulatif** qu'il certifie conforme aux opérations réalisées et émet un titre imputé sur le compte par nature intéressé.

L'agent comptable prend en charge le titre au vu de l'état récapitulatif par débit du compte de produits à recevoir intéressé et crédit du compte par nature intéressé concerné.

Sur l'exercice N +1 :

Les écritures de produits à recevoir constatées en N doivent être régularisées. Deux méthodes sont possibles.

1ère méthode : ordre de recouvrement

Les recettes sont perçues sur la base de l'ordre de recouvrement, mais sans titre de recettes, puisque celui-ci a déjà été pris en charge au titre de l'exercice précédent.

En cas de différence entre les sommes comptabilisées en produits à recevoir et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet :

- un titre de recette complémentaire sur le budget de l'exercice en cours, lorsque la liquidation est supérieure au montant de la prise en charge initiale ;
- un mandat, lorsque la liquidation est inférieure au montant de la prise en charge initiale.

Ce mandat et ce titre sont pris en charge par l'agent comptable comme les autres opérations de l'exercice en cours.

Seconde méthode : contre-passation ou extourne

Au début de l'exercice, les écritures de produits à recevoir constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement contre-passées (ou extournées) : débit du compte par nature intéressé initialement mouvementé et crédit du compte de produits à recevoir.

Cette opération donne lieu à émission, par l'ordonnateur, d'un titre d'extourne.

Il est précisé que le titre d'extourne est une opération technique de contre-passation. Il n'y a pas émission matérielle d'un titre par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un nouveau titre sur le compte par nature intéressé, qui est pris en charge par l'agent comptable sur le compte de clients concerné, comme un titre de l'exercice en cours.

Schémas d'écriture

Schéma n° 1 : [ordre de recouvrement](#)

Schéma n° 2 : [contre-passation ou extourne](#)

Schéma n° 1 : ordre de recouvrement

Sur N	4287	7		
a) Produits à recevoir, estimation : 7000 €	7000		7000	
Sur N+1 :				
<i>Balance d'entrée</i>	<i>7000</i>		<i>7000</i>	
A réception de la facture définitive :			5	
b) Recette = évaluation Encaissement	7000	7000	41	7
c) Recette = 7 020 €			20	20
⇒ émission d'un titre complémentaire pour 20 €, apurement du compte 4287 pour 7000 €, et encaissement ⁽¹⁾	7000	7020	20	20
d) Recette = : 6 990 €			40	6
⇒ émission d'un mandat pour 10 € et encaissement	7000	6990	10	10

NB : En N+1, possibilité de solder le compte de produits à recevoir par le compte de tiers auquel il est rattaché.

⁽¹⁾ Dans le cas où l'encaissement interviendrait avant l'émission du titre, c'est le compte 4718 "Autres Recettes à classer" qu'il conviendrait de mouvementer.

Schéma n° 2 : contre-passation ou extourne

Sur N	4287	7		
a) Produits à recevoir, estimation : 1 500	1500			1500
Sur N+1 :				
<i>Balance d'entrée</i>	1500			7
Contre-passation		1500		
Recette définitive :			41	5
b) Recette = évaluation				
⇒ Émission d'un titre		1500	1500	
⇒ Encaissement			1500	1500
c) Recette = 1650				
⇒ émission d'un titre		1650	1650	
⇒ Encaissement			1650	1650
d) Recette = : 1425				
⇒ émission d'un titre		1425	1425	
⇒ Encaissement			1425	1425

[Retour sommaire](#)

L'ordre de recouvrement

L'ordre de recouvrement (PAR) est le pendant de l'ordre de paiement (CAP).

Application du régime des ordres de paiement aux **ordres de recouvrement**

- principe et présentation

Principe

Les ordres de recouvrement constituent une procédure particulière, préalable au recouvrement de certaines recettes.

Un ordre de recouvrement constitue la pièce justificative du crédit des comptes de PAR

Présentation matérielle

- Les ordres de recouvrement sont numérotés dans une série unique et continue ouverte par exercice.
- Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :
 - L'exercice d'origine ;
 - La date d'émission ;
 - Le numéro du titre auquel ils se rapportent et le numéro du bordereau d'émission des titres ;
 - Le numéro d'ordre ;
 - La nature de l'opération ;
 - Le compte mouvementé ;
 - Les nom, qualité et adresse du débiteur ;
 - Le moyen de règlement ;
 - Le montant de la somme à recouvrer ;
 - Le montant net à recouvrer.
- Les ordres de recouvrement sont signés manuscritement par l'autorité à l'origine de leur émission. **La mention « exécutoire » ne figure pas.**

[Retour sommaire](#)

Régularisation selon la méthode de l'ordre de recouvrement : imputation des différences entre évaluation et liquidation définitive

L'idée directrice est la suivante :

Les éventuelles différences d'évaluation constatées lors de liquidation définitive des recettes objets des produits à recevoir ont un impact budgétaire sur l'exercice de régularisation, impact retracé dans le compte de résultat.

Pour les recettes relatives aux opérations d'immobilisation comptabilisées en produits à recevoir, dans l'hypothèse de différences entre l'évaluation initiale et la liquidation définitive, l'ajustement a lieu **sur le compte par nature initialement mouvementé**. (Se référer à la fiche des écritures de produits à recevoir).

Régularisation des produits à recevoir de la section de fonctionnement

En cas de différence entre les sommes comptabilisées en produit à recevoir PAR et la liquidation définitive, deux hypothèses :

➤ L'évaluation est inférieure au montant de la liquidation définitive

- L'ordonnateur émet un titre de recettes complémentaire imputé sur les prévisions de l'exercice en cours.
- Imputation comptable : *compte par nature correspondant à la recette initialement comptabilisée*.

➤ L'évaluation est supérieure au montant de la liquidation définitive

- L'ordonnateur émet un mandat imputé sur les crédits de l'exercice en cours.
- Imputation comptable : fonction du compte par nature correspondant à la recette initialement comptabilisée.

Si la recette initiale a été imputée aux comptes 70 à 75 : le mandat est imputé au compte :

65 - Autres charges de gestion

6583 - charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

Si la recette initiale a été imputée au compte 76 : le mandat est imputé au compte :

66 - Charges financières

668 – Autres charges financières

Si la recette initiale a été imputée au compte 77 : le mandat est imputé au compte :

67 - Charges exceptionnelles

671 - Charges exceptionnelles sur opération de gestion

imputation initiale de l'évaluation de la recette sur l'exercice N (produits à recevoir)	régularisation budgétaire sur l'exercice N+1		
	recette = évaluation	recette > évaluation	recette < évaluation
comptes 70 à 75	aucune opération	recette complémentaire au compte 70 à 75 par nature correspondant à la recette initiale	mandat au compte 6583 (charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs)
comptes 76	aucune opération	recette complémentaire au compte 76 par nature correspondant à la recette initiale	mandat au compte 668 (autres charges financières)
comptes 77	aucune opération	recette complémentaire au compte 77 par nature correspondant à la recette initiale	mandat au compte 671 (charges exceptionnelles sur opérations de gestion)

[Retour sommaire](#)

Contrôles de l'agent comptable en matière de recettes dans le cadre de la procédure des produits à recevoir

Il appartient à l'agent comptable d'effectuer les contrôles qui lui incombent conformément au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, et qui doivent en principe aboutir à la prise en charge des titres de recettes.

Le mécanisme des produits à recevoir (PAR) conduit à la « rénovation » du visa effectué sur les ordres de recettes.

Les contrôles à exercer demeurent les mêmes et sont énumérés à l'[article 19](#) du [décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique](#).

♦ **Finalité** :

Effectuer le visa en deux étapes dans le double objectif de tenir compte de la nature particulière des produits à recevoir et d'éviter une redondance des contrôles.

♦ **Moyen** :

Traçabilité des opérations afférentes au traitement des produits à recevoir (notamment dans l'outil informatique).

♦ **Postulat de base** :

Les produits à recevoir : **droits acquis par l'EPLÉ avant le 31.12 mais pour lesquels à cette même date l'établissement n'a pas pu procéder à la liquidation définitive.**

La nature même des titres de produits à recevoir ne permet pas à l'agent comptable d'effectuer la totalité des contrôles qui lui incombent traditionnellement.

Lors de la prise en charge des titres de produits à recevoir, l'agent comptable ne peut faire qu'un **contrôle partiel** sur la base des renseignements dont il dispose.

→→ Le contrôle de l'ordre de recettes sera scindé en **deux temps**

I. Sur l'exercice N :

➤ L'ordonnateur procède à une liquidation provisoire du montant des recettes nées au cours de l'exercice qui va se clore, en se fondant sur tous éléments en sa possession.

Il établit un état récapitulatif qu'il certifie conforme aux opérations réalisées et émet un titre de produit à recevoir imputé sur le compte par nature intéressé.

➤ L'agent comptable prend en charge le titre de produit à recevoir au vu de l'état récapitulatif par débit du compte de produits à recevoir intéressé et crédit du compte par nature intéressé.

Contrôles effectués par le comptable à cette étape de la procédure:

- **autorisation de percevoir** la recette

Cette autorisation peut résulter, soit de la loi, soit d'une décision de justice, soit d'une convention conforme aux lois et règlements.

Qualité de l'ordonnateur ou de son délégué

Exacte imputation des créances aux chapitres qu'elles concernent

Justification des droits acquis

Application des règles de prescription et de déchéance (en fonction de la nature de la créance)

- **mise en recouvrement** des créances

Il va de soi que **l'état récapitulatif des produits à recevoir doit être exhaustif**, afin de permettre à l'agent comptable d'effectuer les contrôles ci-dessus énumérés.

II. Sur l'exercice N +1 :

Les écritures de produits à recevoir constatées en N doivent être régularisées. Deux méthodes sont possibles.

1ère méthode : ordre de recouvrement

➤ Les recettes sont perçues sur la base de l'ordre de recouvrement, mais sans titre de recettes, puisque celui-ci a déjà été pris en charge au titre de l'exercice précédent.

Contrôles : au vu de l'ordre de recouvrement

Seconde partie des contrôles :

- exactitude des calculs de **liquidation**
- production des **justifications**
- intervention préalable des **contrôles réglementaires**
- règles de **prescription** et de **déchéance** (en fonction de la nature de la créance)
- **mise en recouvrement** des créances

➤ En cas de différence entre les sommes comptabilisées en produits à recevoir et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet :

- un titre de recette complémentaire sur le budget de l'exercice en cours, lorsque la liquidation définitive est supérieure au montant de la prise en charge initiale ;

Visa **classique** du titre complémentaire

- un mandat, lorsque la liquidation définitive est inférieure au montant de la prise en charge initiale.

Visa **classique** d'un mandat sur le bordereau

Ce mandat et ce titre sont pris en charge par l'agent comptable comme les autres opérations de l'exercice en cours.

Seconde méthode : contre-passation ou extourne

➤ **Au début de l'exercice**, les écritures de produits à recevoir constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement contre-passées (ou extournées) : débit du compte par nature intéressé initialement mouvementé et crédit du compte de produits à recevoir.

Cette opération donne lieu à émission, par l'ordonnateur, d'un titre d'extourne.

Il n'y a pas de contrôles par l'agent comptable (opération qui est l'exact pendant de l'opération visée en N).

L'agent comptable devra néanmoins s'assurer que la contre-passation concerne bien l'ensemble des montants initialement pris en charge au titre des produits à recevoir.

➤ **A réception des justificatifs définitifs**, l'ordonnateur émet un nouveau titre sur le compte par nature intéressé, qui est pris en charge par l'agent comptable sur le compte de clients concerné, comme un titre de l'exercice en cours.

Seconde partie des contrôles :

- exactitude des calculs de **liquidation**
- production des **justifications**
- intervention préalable des **contrôles réglementaires**
- **mise en recouvrement** des créances
- règles de **prescription** et de **déchéance** (en fonction de la nature de la créance)

[Retour sommaire](#)

LA RESPONSABILITE DE L'AGENT COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA MISE EN ŒUVRE DES CHARGES A PAYER ET DES PRODUITS A RECEVOIR

Les charges à payer (CAP) sont les dépenses pour lesquelles **le service est fait avant le 31.12.N** mais pour lesquelles à cette même date l'EPL n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement.

Les produits à recevoir (PAR) sont **les droits acquis par l'EPL avant le 31.12.N** mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas pu procéder à la liquidation définitive.

Il ressort des définitions ci-dessus que les mandats de charges à payer et les titres de produits à recevoir sont d'une nature différente des mandats de dépenses et des titres de recettes classiques.

Leurs spécificités sont les suivantes :

- En dépit de la précision qui préside à leur détermination, ils présentent un caractère évaluatif ;
- Ils ne retracent pas de flux financiers et ne mettent pas l'EPL en rapport avec des tiers (ils constituent des opérations budgétaires d'ordre).

→→ Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable (AC) n'est en aucun cas modifié ; néanmoins il apparaît utile de préciser les **incidences de la nature spécifique des charges à payer et des produits à recevoir** sur le régime applicable.

L'[article 17](#) du décret [n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique énonce le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, au titre des opérations et des contrôles dont ils sont chargés aux termes des articles [18](#), [19](#) et [20](#) du décret [n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012.

C'est l'[article 60 de la loi n°65-156 du 23 février 1963](#) (loi de finances) qui définit les conditions générales d'application de ce principe.

Selon l'article 60-IV de la loi précitée la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public « *se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en deniers ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que par faute du comptable public, l'organisme a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers.* »

La responsabilité résulte traditionnellement de la prise en charge des titres de recettes et des mandats de dépenses classiques.

En matière de charges à payer et de produits à recevoir, la responsabilité de l'agent comptable est susceptible d'être mise en jeu **non pas à compter de la prise en charge des mandats et titres correspondants**, mais à compter du **dénouement des opérations** de charges à payer et de produits à recevoir, c'est à dire lors de leur régularisation en N+1.

En effet :

- La mise en jeu de la responsabilité est fondée sur des **constatations de fait** (déficit, omission d'une recette, paiement d'une dépense) et des **qualifications de droit** (exigibilité de la recette omise, irrégularité de la dépense payée).

Quant aux mandats de charges à payer, ils ne peuvent donner lieu à paiement en N puisque l'EPLE n'a pas reçu les justificatifs du paiement.

Quant aux titres de produits à recevoir, ils ne peuvent donner lieu à recouvrement en N puisque la liquidation définitive n'est pas intervenue.

En dépit de la précision qui préside à leur détermination, les montants des produits à recevoir et des charges à payer ne sont qu'évaluatifs.

En outre la responsabilité du comptable découle en partie des **contrôles** qu'il doit effectuer en matière de recettes et de dépenses (articles [19](#) et [20](#) du décret [n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012).

Or, lors de la prise en charge des mandats de charges à payer et des titres de produits à recevoir le comptable n'est pas en mesure d'effectuer la totalité des contrôles qui lui incombent traditionnellement.

La seconde partie de son visa aura lieu lors de la régularisation des charges à payer et des produits à recevoir en N+1(cf. développements précédents).

[Retour sommaire](#)

MODALITES DU RECOUVREMENT DES RECETTES DANS LE CADRE DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA TECHNIQUE DES PRODUITS A RECEVOIR

❖ Le recouvrement dans les établissements publics locaux d'enseignement (EPL)

Le recouvrement des sommes dues aux établissements publics locaux d'enseignement est précédé de la constatation et de la liquidation des droits à encaisser, qui ont pour effet d'établir la validité de la créance et son montant. La mise en recouvrement comporte la délivrance d'un ordre de recettes.

Lorsque la tentative de recouvrement amiable s'est révélée infructueuse, l'agent comptable rend compte à l'ordonnateur chargé de donner force exécutoire aux ordres de recettes correspondants. A cet effet, les titres sont revêtus de la formule exécutoire.

Les ordres de recettes sont revêtus de la formule exécutoire dès leur émission.

❖ Problématique

Les produits à recevoir (PAR) sont les droits acquis par l'EPL avant le 31.12.N, mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas pu procéder à la liquidation définitive.

Sur l'exercice N, l'ordonnateur procède à une liquidation provisoire du montant des recettes nées au cours de l'exercice qui va se clore et émet un titre de produits à recevoir que l'agent comptable prend en charge dans ses écritures.

Les titres de produits à recevoir ont une nature différente des titres de recettes classiques :

- ✚ en dépit de la précision qui préside à leur détermination, ils ont un caractère évaluatif
- ✚ ils ne donnent pas lieu à dénouement financier sur N

En effet, la liquidation définitive sera effectuée par l'ordonnateur en N+1.

Les écritures de produits à recevoir constatées en N doivent être régularisées en N+1. Deux méthodes sont susceptibles d'être utilisées : l'ordre de recouvrement et l'extourne.

Selon que l'EPL opte pour l'une ou l'autre des techniques de régularisation des produits à recevoir, les modalités matérielles du recouvrement ne seront pas identiques.

I. Modalités du recouvrement dans le cadre de la régularisation des produits à recevoir selon la méthode de l'extourne

Au début de l'exercice N+1, les écritures de PAR constatées à la fin de l'exercice précédent sont systématiquement extournées.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur procède à la liquidation définitive et émet un nouveau titre pour le montant correspondant, sur le compte par nature intéressé. Ce titre est pris en

charge par l'agent comptable sur le compte de client concerné, comme un titre de l'exercice en cours.

Le recouvrement de la recette sera donc effectué sur la base du titre émis en N+1, rendu exécutoire par l'ordonnateur, le cas échéant.

II. Modalités du recouvrement dans le cadre de la régularisation des produits à recevoir selon la méthode de l'ordre de recouvrement

Dès que l'ordonnateur est en mesure de procéder à la liquidation définitive des recettes comptabilisées en produits à recevoir, il établit des ordres de recouvrement.

Le recouvrement des recettes comptabilisées en produits en recevoir sera effectué sur la base des ordres de recouvrement, rendus exécutoires par l'ordonnateur, le cas échéant.

[Retour sommaire](#)

Procédure à suivre pour la méthode de l'extourne

Recommandations

Recommandations pour réussir la période d'inventaire avec, en régularisation des charges à payer et produits à recevoir, la méthode de l'extourne

> Sur les ressources affectées :

Eviter, en fin d'année, l'exécution trop tardive d'opérations sur ressources affectées sachant qu'il faudra dans le cas contraire avoir recours à la technique des CAP / PAR, pour respecter l'équilibre du service.

> Sur les immobilisations :

Maîtriser la date de livraison sur l'année N-1 ou N s'agissant des immobilisations afin d'éviter la réalisation de l'opération en fin d'année. Dans le cas contraire, exiger un devis ou une facture pro forma pour empêcher une surévaluation qui fausserait l'actif.

Rappel, les mandats de factures non parvenues et les ordres de recettes de produits à recevoir en section d'investissement sont régularisés en N uniquement par les méthodes de l'ordre de paiement et de l'ordre de recouvrement **et en aucun cas par l'extourne.**

> Sur les opérations pour ordre :

Lors de la saisie de liquidations correspondant à des opérations pour ordre, utiliser impérativement le fournisseur "Divers créanciers" – n° 000A car le tri par GFC des mandats de CAP à extourner en N se fait en fonction du n° de fournisseur.

Les charges à payer doivent normalement être régularisées en N+1 ; le service est fait : il est donc de l'intérêt du débiteur d'envoyer sa facture dans les meilleurs délais.

Les cas de non régularisation des CAP en N+1 doivent rester l'exception.

Les charges à payer non régularisés sur l'exercice suivant feront l'objet d'une présentation obligatoire dans l'annexe du compte financier.

Basculement de GFC

Après basculement, mise en œuvre d'une période d'inventaire pour clôturer l'année N-1 et permettre l'exécution de l'année en cours N.

1) choix de la méthode de l'extourne dans GFC – menu : paramètres établissement

> Dans comptabilité générale - exercice antérieur de chaque établissement du groupement comptable ;

> Dans comptabilité budgétaire-exercice en cours de chaque établissement du groupement comptable.

➔ Ce choix est définitif pour toute la période d'inventaire.

Le fait de choisir l'extourne va engendrer sur l'exercice N-1 un fichier de transfert des mandats prévisionnels de charges à payer et de produits à recevoir. Ce fichier va contenir toutes les informations nécessaires à la constitution des mandats et des ordres d'extourne qui vont être générés **dans la Comptabilité Budgétaire de l'exercice en cours** de l'ordonnateur concerné à savoir :

- L'imputation budgétaire : Chapitre – Compte
- Le compte par nature
- Le fournisseur et ses informations, ou le débiteur
- La référence de la liquidation ou de la recette
- Le numéro de mandat ou d'ordre
- Le numéro de bordereau
- Le compte de charges à payer ou de produits à recevoir qui correspond dans la confirmation des écritures :
 - Pour un mandat, au compte de paiement
 - Pour un ordre de recette, au compte de liaison
- Le montant.

2) Comptabilité budgétaire N-1

> Liquidation des mandats et titres de recettes prévisionnels (les mandats qui concernent un fournisseur autre que "Divers créanciers" porteront automatiquement la mention "liquidations provisoires – Prestations certifiées réalisées au 31/12 exercice N-1 " et seront traités en mandat de charges à payer (CAP) ;

Attention, lors de la saisie de liquidations correspondant à des opérations pour ordre, utiliser uniquement le fournisseur " Divers créanciers" – n° 00000A

> Transfert en comptabilité générale.

3) Comptabilité générale N-1

> Réception de la DK et affectation pour les mandats à un fournisseur (à flux financiers) des comptes autorisés de CAP : 4081, 418, 438, 448 ;

> Validation des écritures des mandats et titres de recettes prévisionnels ;

> Constitution d'un fichier de transfert des mandats et titres de recettes prévisionnels ;

Attention, ce fichier est constitué seulement si la méthode d'extourne a été choisie et ne prend pas en compte les mandats et titres de recettes d'investissement qui ne peuvent être régularisés en N

que par ordre de paiement et ordre de recouvrement et les mandats émis pour ordre. Ces derniers, pour ordre, sont repérés par le n° de fournisseur 000A – "Divers créanciers"

> Transfert du fichier vers la comptabilité budgétaire de l'année en cours.

4) Comptabilité budgétaire année en cours N

> Réception du fichier par le menu spécifique EXTOURNE ;

> Edition de la liste des mandats et OR d'extourne, à signer par l'ordonnateur ;

> Prise en charge de ces ordres permettant de récupérer la provision constituée en N-1 sur une ligne budgétaire d'imputation issue de l'exercice antérieur ;

> Transfert des écritures mandats et titres de recettes d'extourne vers la comptabilité générale.

5) Comptabilité générale année en cours N

> Réception des écritures des mandats ou des titres de recettes d'extourne ;

> Validation des écritures sous les onglets : "mandats d'extourne" ou "recettes d'extourne".

Cette opération permet de générer les écritures de contre-passation. Il s'agit d'écritures inverses de celles passées sur l'exercice antérieur

6) Comptabilité budgétaire année en cours

A réception des factures ou justificatifs définitifs, gestion des mandats et titres de recettes définitifs :

- En dépenses, sélectionner le menu : **liquidations – sur mandats d'extourne**

> Liquidation définitive sur mandats d'extourne

3 cas de figure sont possibles :

- Le montant de la liquidation définitive est égal au montant prévisionnel (Montant à extourner) : Inscrire la somme de la liquidation définitive dans la rubrique montant liquidé

Aucune incidence sur le résultat de l'exercice N. (opération neutre)

- Le montant de la liquidation définitive est inférieur au montant prévisionnel : Inscrire la somme de la liquidation définitive dans la rubrique montant liquidé

Le reliquat sur l'opération d'extourne va figurer au compte financier. Il compensera sur le résultat de l'exercice N la surestimation de la charge qui avait impacté le résultat de l'exercice N-1

- Le montant de la liquidation définitive est supérieur au montant prévisionnel :
Inscrire la somme du mandat estimatif dans la rubrique du montant liquidé

Imputation de la différence sur les crédits de l'année en cours et le solde disponible de N diminue

> Mandatement en suivant la procédure classique

Dépenses – Documents – Mandatement - deux particularités sont à noter :

- Sur le mandat collectif, ajout de la mention sur crédit d'extourne pour ces liquidations ;
- Edition, en plus des mandats et des bordereaux, d'une liste supplémentaire intitulée "LIQUIDATIONS DEFINITIVES SUR MANDAT D'EXTOURNE" qui est à joindre au mandat définitif.

- En recettes, sélectionner le menu : **Recettes – Recettes internes – Sur recettes d'extourne.**

> Procéder de manière similaire

> Transfert vers la comptabilité générale des mandats et ordres de recettes définitives

7) Comptabilité générale année en cours

> Réception des mandats et d'ordres de recettes définitifs en **Ecritures automatiques** ;

> Règlement des factures extournées normalement. Il apparaîtra sur la disquette paiement banque de France avec les dépenses de l'exercice courant.

[Retour sommaire](#)

REFERENCES




Direction générale de la comptabilité publique, 5^{ème} sous direction, bureau 5B Guide du remplacement de la période complémentaire par la période d'inventaire
Lettre n°51612 du 18 octobre 2002


Le décret [n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

L'[Instruction n° 2012-208](#) du 14 décembre 2012 et [annexes](#) portant sur le cadre budgétaire et comptable des EPLE publiée au [Bulletin officiel spécial n°1](#) du 15 janvier 2013 ([NOR : MENF1242833J](#)).

Sur l'intranet de la DAF

Kiosque des académies - [Recueil thématique](#)

-  Académie de Rennes
 -  la période d'inventaire circulaire du 14 décembre 2005
 -  [L'extourne](#) décembre 2007

-  Académie de Lille : Lettre d'information de décembre 2002

Fiches techniques

-  [L'extourne dans GFC](#)

Sur le site de l'académie d'Aix-Marseille

-  [La période d'inventaire : Carnet RCBC 33](#)

[Retour sommaire](#)

TABLEAU – ÉTAT RECAPITULATIF

Etat des factures non parvenues - Exercice 201X - Affectation aux comptes de la période d'inventaire 4.....

Etat à l'appui de l'ordre de paiement - Exercice N+1 201Y justifiant le solde du compte 4.....

Table des matières

[Les fiches](#)

[Définition](#)

[Les préalables](#)

[Le calendrier](#)

Les écritures de charges à payer ou de factures non parvenues

- [Définition des charges à payer](#)
- [Les comptes concernés](#)
- [Les procédures](#)
 - [Les dépenses de fonctionnement](#)
 - Exercice N
 - Exercice N+1 : deux méthodes sont possibles
 - Emission d'un ordre de paiement
 - Contre passation ou extourne
 - [Les dépenses de la section investissement](#)
 - Exercice N
 - Exercice N+1 : une seule méthode est possible
 - Emission d'un ordre de paiement
- [Schémas](#)
- [L'ordre de paiement](#)
- [La régularisation selon la méthode de l'ordre de paiement](#)
- [Les contrôles de l'agent comptable](#)

Les écritures de produits à recevoir

- [Définition](#)
- [Les comptes concernés](#)
- [Les procédures](#)
 - Exercice N
 - Exercice N+1 : deux méthodes sont possibles

La période d'inventaire

- Emission d'un ordre de recouvrement
- Contre passation ou extourne
- [Schémas](#)
- [L'ordre de recouvrement](#)
- [La régularisation selon la méthode de l'ordre de recouvrement](#)
- [Les contrôles de l'agent comptable](#)

La [responsabilité](#) de l'agent comptable dans le cadre de la mise en œuvre des charges à payer et des produits à recevoir

[Modalités du recouvrement](#) des recettes dans le cadre de la mise en œuvre de la technique des produits à recevoir

[Procédure à suivre pour la méthode de l'extourne](#)

Les [références](#)

Les [tableaux](#) d'état récapitulatif

- [Etat des factures non parvenues](#) - Exercice 200X - Affectation aux comptes de la période d'inventaire 4.....
- [Etat à l'appui de l'ordre de paiement](#) - Exercice N+1 200Y justifiant le solde du compte 4.....

[Retour sommaire](#)