

Traitements des écarts entre les résultats de l'ordonnateur et du comptable

Référentiel M57

Plusieurs types d'opérations sont de nature à créer un écart entre les résultats d'investissement et de fonctionnement du compte de gestion du comptable public et du compte administratif de l'ordonnateur (expérimentation de la certification des comptes ; absence d'apurement du solde du compte 1069 avant le passage au référentiel M57 ; corrections d'erreurs dans le cadre de la fiabilisation des comptes...).

L'objectif de la présente fiche est de préciser les modalités de correction de ces écarts. **Il convient, en effet, que l'ordonnateur modifie son projet de compte administratif pour garantir sa concordance avec le compte de gestion correspondant.**

Sur le plan applicatif, les contrôles comptables automatisés (CCA) qui permettent de vérifier la concordance des résultats entre l'ordonnateur et le comptable sont maintenus. Le CCA 02.03 se calcule à partir de la balance d'entrée (BE) pour le résultat d'investissement et le CCA 02.02 se calcule à partir des comptes de la balance (11X, 12 et 1068) pour le résultat de fonctionnement.

A terme (horizon 2024), il est envisagé que le CFU embarque nativement ce contrôle de vérification de la concordance du résultat d'investissement et de fonctionnement entre les données du comptable et celles de l'ordonnateur dans le cadre des états de contrôle du CFU.

La présente fiche dresse, selon plusieurs cas identifiés, un état des lieux du traitement des écarts entre les résultats cumulés de l'ordonnateur (lignes budgétaires 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » et 002 « Résultat de fonctionnement reporté ») et du comptable.

A) Le solde du compte 1069 repris au compte 1068 en cas d'absence d'apurement avant la bascule

En application des dispositions du référentiel M57 (cf. mise à jour au 1^{er} janvier 2019), le compte 1069 non soldé avant le passage en M57 est apuré comptablement par reprise au débit du compte 1068 en balance d'entrée (BE) N de l'exercice de première application du référentiel M57 au vu d'une délibération de l'organe délibérant.

Dans ces conditions, la reprise du compte 1069 au compte 1068, non portée par une opération budgétaire, génère une discordance, à hauteur du solde du compte 1069, sur le montant du résultat cumulé de la section d'investissement entre le compte administratif N, à reprendre au budget N+1 (ligne 001) et le compte de gestion N.

Par conséquent, une correction du résultat cumulé d'investissement doit être réalisée au niveau du compte administratif de l'exercice N, au vu d'un tableau de correction des résultats établi par le comptable public et validé par l'ordonnateur.

Dans le cas où l'ajustement des résultats ne peut être réalisé sur un seul exercice, en raison notamment d'un résultat d'investissement déficitaire, l'entité doit corriger annuellement les résultats de la section d'investissement selon une durée fixée par décision de l'assemblée délibérante ne pouvant excéder 10 exercices.

Il est proposé une modification du référentiel M57 pour que l'ordonnateur ajuste dès la première année du passage à la M57 (exercice N) la ligne 001 par une délibération budgétaire, dans le cadre du budget supplémentaire ou d'une décision modificative (DM) en cours d'année N. En cas d'étalement de l'apurement du compte 1069, l'ajustement s'effectue chaque année par une délibération (la discordance est ainsi justifiée).

Le référentiel M57, dans sa version au 1^{er} janvier 2021, préconise une correction du résultat cumulé d'investissement réalisé « *au cours de l'exercice N par délibération, et au plus tard au moment de l'établissement* » du compte administratif de l'exercice N, au vu d'un tableau de correction des résultats établi par le comptable public et validé par l'ordonnateur.

Dans le cas où l'ajustement des résultats ne peut être réalisé sur un seul exercice, en raison notamment d'un résultat d'investissement déficitaire, l'entité doit corriger annuellement les résultats de la section d'investissement selon une durée fixée par décision de l'assemblée délibérante ne pouvant excéder 10 exercices.

B) Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs

Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs suivent le schéma validé par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) et repris dans la note interministérielle du 12 juin 2014 qui prévoit ainsi une délibération pour mouvementer le compte 1068. Ces corrections, pour l'essentiel, ne créent pas de discordance entre les résultats d'investissement du compte administratif et du compte de gestion.

Toutefois, dans certains cas particuliers, les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs peuvent avoir une incidence sur le résultat d'investissement cumulé (les écritures ayant des conséquences budgétaires sont rares et concernent en majorité les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs donnant lieu à une opération semi-budgétaire ou à une première mise en œuvre de la procédure de rattachement de charges ou de produit à l'exercice).

Dans ce cas, la ligne 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » doit être ajustée par l'ordonnateur ; la DM permettant à la collectivité d'ajuster la ligne 001 doit être votée avant le 21 janvier de l'année N+1.

Il ne doit donc pas y avoir de discordance entre le résultat d'investissement du comptable et la ligne 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » de l'ordonnateur.

C) Les événements post-clôture (EPC)

En application du projet de norme 15 du recueil des normes comptables des entités publiques locales repris dans le référentiel M57, les événements post-clôture (EPC) sont les événements intervenant entre la date de clôture (31/12/N) et la date d'arrêté définitif des états financiers, qui sont susceptibles d'avoir des conséquences sur le patrimoine et la situation financière de la collectivité. Ils peuvent être détectés :

- pendant la journée complémentaire (JC)¹,
- à l'issue de celle-ci, nécessitant alors une écriture mouvementant les comptes 110/119.

L'écriture mouvementant le compte 11x entraîne, *de facto*, une incidence négative/positive sur le résultat de fonctionnement cumulé de l'entité.

Il sera procédé ainsi :

- Le comptable enregistre l'écriture sur la base d'un certificat administratif de l'ordonnateur, **le cas échéant précédé d'une délibération de l'assemblée délibérante pour les décisions qui relèvent de sa compétence exclusive** ;

- L'ordonnateur modifie son projet de compte administratif afin que le résultat cumulé de fonctionnement soit en concordance avec le compte de gestion.

L'assemblée délibérante vote :

- une délibération entérinant la liste des modifications apportées influant sur le résultat cumulé et précisant

¹ En cas d'absence de crédits disponibles, la procédure sera identique à la détection post JC.

leur montant pour chacune d'entre elles ;

- le compte de gestion ;

- le compte administratif dont les résultats concordent avec le compte de gestion.

D) Les demandes d'ajustement (DA) du professionnel du chiffre (PDC)

Une fiche technique, disponible auprès de votre comptable, précise le traitement comptable, en M57, des demandes d'ajustement du professionnel du chiffre (PDC) intervenant après la clôture de la journée complémentaire, qu'elles portent sur l'exercice en cours ou sur des exercices antérieurs.

Pour les décisions qui relèvent de sa compétence exclusive, une délibération préalable de l'assemblée délibérante demeure nécessaire avant toute acceptation par l'ordonnateur de l'opération proposée par le PDC, notamment s'agissant de la constitution ou de l'ajustement des provisions et ce en application de l'article R2321-2 du CGCT².

Les demandes d'ajustement seront explicitées dans l'annexe, dans la note sur les fonds propres, avec notamment une présentation du résultat qui aurait été obtenu si les opérations avaient été enregistrées avant la fin de la journée complémentaire.

1 - Les demandes d'ajustement du PDC ayant des conséquences sur le résultat cumulé de fonctionnement concernent les opérations de l'exercice audité N.

Par parallélisme avec les dispositions de la norme 15 du CNoCP relative aux EPC, les demandes d'ajustement du PDC qui interviennent après la clôture de la journée complémentaire sont traduites en compte de report à nouveau (110/119).

Ces opérations ne pourront avoir pour conséquence de dépasser le montant de crédits disponibles sur le chapitre sur lequel aurait dû porter l'opération, le cas échéant en considérant les montants de virement de crédits que l'ordonnateur aurait encore été en mesure de prévoir³. Feront l'objet d'un soin particulier les demandes d'ajustement qui conduiraient à requalifier en charge une immobilisation ou réciproquement.

Il sera procédé ainsi :

- Le comptable enregistre l'écriture sur la base d'un certificat administratif de l'ordonnateur ; ce dernier produit le certificat suite à une demande du PDC.

- L'ordonnateur modifie son projet de compte administratif afin que le résultat cumulé de fonctionnement soit en concordance avec le compte de gestion.

L'assemblée délibérante vote :

- une délibération approuvant la liste des ajustements apportés influant sur le résultat cumulé résultant des demandes d'ajustement du professionnel du chiffre acceptées par l'ordonnateur et précisant leur montant pour chacune d'entre elles ;

- le compte de gestion ;

- le compte administratif dont les résultats concordent avec le compte de gestion.

2 - Les demandes d'ajustement du PDC concernent des opérations antérieures à l'année certifiée N

Si l'ajustement concerne des opérations antérieures à l'année certifiée N, la correction s'opère *via* le compte 1068. Si cette demande de correction a une conséquence sur le résultat d'investissement cumulé (*exemple* :

2 La possibilité de faire évoluer les textes est en cours d'expertise et pourrait donner lieu à une mise à jour de la présente fiche pour les prochains exercices.

3 Les mouvements entre chapitres sont possibles jusqu'à 7,5% des dépenses réelles de fonctionnement dans chacune des sections (souplesse résultant de l'application de l'instruction budgétaire et comptable M57)

oubli d'un rattachement de charges ayant augmenté ainsi artificiellement le résultat de fonctionnement N-1 et, par conséquent, l'affectation en réserves), l'ordonnateur devra modifier la ligne 001.

Le comptable enregistre l'écriture sur la base d'un certificat administratif de l'ordonnateur.

L'ordonnateur modifie, le cas échéant, son projet de compte administratif afin que le résultat cumulé d'investissement soit en concordance avec le compte de gestion.

L'assemblée délibérante vote :

- une délibération approuvant la liste des ajustements apportés influant sur le résultat cumulé résultant des demandes d'ajustement du professionnel du chiffre acceptées par l'ordonnateur, précisant leur montant pour chacune d'entre elles et précisant spécifiquement leur impact sur le compte 1068 ;
- le compte de gestion ;
- le compte administratif dont les résultats concordent avec le compte de gestion.

Les lignes 001 et 002 transmises par l'ordonnateur et présentes sur le compte de gestion peuvent être modifiées manuellement par le comptable pour que le résultat cumulé soit concordant entre le compte administratif, les lignes budgétaires du compte de gestion et le résultat cumulé calculé à partir de la balance.

— oOo —

Une réflexion ultérieure sera menée dans le cadre de l'expérimentation du CFU par des collectivités certifiables, afin d'assurer la concordance des résultats cumulés ordonnateur/comptable.