

Rectifications et corrections d'erreurs

LA PROBLEMATIQUE

Le titre 10 du tome 1 de l'instruction M57 développe les modalités d'enregistrement des changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et des corrections d'erreurs sur exercices clos.

Il est distingué :

- Le changement de méthodes comptables à appliquer de manière rétrospective (comme si la méthode avait toujours existée) « sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés aux exercices antérieurs ». Dans ce cas elle est appliquée de manière prospective. Les régularisations nécessaires se font par fonds propres (en priorité sur les réserves).
- Les changements d'estimation comptable qui ne sont pas des corrections d'erreurs. Elles ont un impact pour l'avenir uniquement.
- Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs : « Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables qui étaient disponibles lorsque l'autorité compétente a arrêté les états financiers et dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers »

LES PRINCIPES GENERAUX

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte de manière rétrospective en situation nette, c'est-à-dire au sein du passif de haut de bilan, sans impact sur le compte de résultat.

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

Le dispositif de correction d'erreurs ne concerne donc pas un titre émis en N sur un compte de produit, recouvré qui doit être annulé sur un exercice ultérieur parce qu'il a été émis à tort.

Le dispositif de correction d'erreurs doit également être distingué des ré imputations budgétaires au sein de la section d'investissement. Ainsi, une modification d'un compte 211X vers un compte 213X suppose une annulation puis une ré émission et non une correction d'erreurs.

En terme comptable, d'une manière générale, les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs font intervenir :

Cas 1 – Lorsqu'il y a un impact antérieur sur le résultat

- Le compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » :
 - o en débit, dans la limite de son solde créditeur, lorsque les dépenses ont été minorées ou les recettes majorées ;
 - o en crédit lorsque les recettes ont été minorées ou les dépenses 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 peut mouvoir les subdivisions du compte 1022 « Fonds d'investissement », dans la limite du solde disponible.

Comment identifier les opérations concernant ce cas 1

- Il doit s'agir d'opérations qui auraient dû avoir un impact sur le résultat si l'erreur n'avait pas été faite : Erreur d'imputation budgétaire :
 - o Imputation en investissement d'une somme qui aurait dû être enregistrée en fonctionnement. Dans ce cas la charge est venue impacter la section d'investissement alors qu'elle aurait dû impacter le résultat de fonctionnement. Le résultat de fonctionnement a donc été surévalué et doit donc être modifié à posteriori. Le compte 1068 reprenant les excédents cumulés capitalisés sera donc impacté négativement pour rétablir postérieurement la situation.
 - o Imputation en fonctionnement d'une somme qui aurait dû être imputée en investissement. De la même façon il y a eu impact sur le résultat de fonctionnement et le rétablissement des comptes se réalise au niveau du compte 1068.

Dans ce cas précis, si l'investissement portait sur un bien amortissable, les amortissements qui auraient dû être constatés doivent également être régularisés.

Il doit être également veillé à un impact possible sur le FCTVA en cas de rectification d'erreurs portant sur des comptes d'immobilisations (ou de charges) entrant dans le champ de ce dispositif.

- Non enregistrement d'amortissements. Dans ce cas, le compte 28 doit être reconstitué via le compte 1068. Cette opération permet de rétablir les amortissements qui auraient dû être constatés au compte 68 sur les années antérieures
- Non enregistrement des transferts de subvention. Une subvention transférable doit être rapportée au compte de résultat au même rythme que l'amortissement du bien subventionné.

Ce transfert se traduit par une recette d'ordre au compte de résultat (compte 777). Le non transfert a donc impacté négativement le résultat de fonctionnement. Les opérations doivent être régularisées via le compte 1068 afin de rétablir le montant au compte 139.

Cas 2 - Les opérations relatives à la régularisation d'immobilisations (absence ou erreur sur la valeur d'intégration) sont enregistrées par le biais du compte 1021 en priorité, voire le compte 193 en cas d'absence de solde à ce compte ou de réintégration d'une immobilisation mise à la réforme à tort et le compte 192 pour corriger les erreurs sur les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations.

Les opérations de régularisation en situation nette sont des opérations d'ordre non budgétaires, justifiées :

- par une décision de l'assemblée délibérante lorsque le compte 1068 est mouvementé
- par un certificat administratif de l'ordonnateur dans les autres cas (compte 1021 notamment).

Dans certains cas, les erreurs (notamment sur des opérations semi-budgétaires) sont corrigées par opérations semi-budgétaires.

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.

LES SOLUTIONS PRATIQUES

1) Cas des immobilisations

La réintégration d'une immobilisation à l'actif : opération d'ordre non budgétaire :

- débit du compte 20x/21x « Immobilisations incorporelles/corporelles » concerné
- crédit du compte 1021 « Dotations ».

Défaut d'amortissement des immobilisations : La reconstitution des amortissements s'effectue par opération d'ordre non budgétaire :

- débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
- crédit du compte 28x « Amortissements des immobilisations » concerné.

Absence de transfert de la plus ou moins-value de cession d'une immobilisation :

Les erreurs sur les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations sont corrigées par opérations d'ordre non budgétaires :

- en cas de plus-value :
débit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés »
crédit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations »
- en cas de moins-value :
débit du compte 192 « Plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations »
crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

2) Cas des provisions : La provision aurait dû être reprise depuis plusieurs années, le résultat de fonctionnement a donc été sous estimé du fait de cette non reprise (une reprise se traduit par une recette de fonctionnement d'ordre budgétaire au compte 78).

Deux hypothèses

Hypothèse n°1 : l'entité applique le régime semi- budgétaire : L'annulation d'une provision non justifiée donne lieu à une opération semi-budgétaire :

- débit du compte 15x « Provisions pour risques et charges » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » (titre de recettes).

Hypothèse n°2 : Application du régime budgétaire : L'annulation d'une provision non justifiée donne lieu à une opération d'ordre non budgétaire :

- débit du compte 15x « Provisions pour risques et charges » concerné
- crédit du compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés ».

3) Cas d'un changement de compte de provisions : des sommes ont été imputées au compte 1511X (provision pour litige et contentieux) au lieu du 154X (provision pour CET) :

- cas de provision budgétaire : dans ce cas, il s'agit d'une annulation de titre sur le compte 1511X et d'un nouveau titre sur le compte 154X pour le montant à rectifier ;
- cas de provision semi budgétaire, les comptes 15XXX sont non budgétaires. La correction se fait donc par opération non budgétaire et certificat administratif communiqué au comptable.

4) Cas de la constatation d'une provision pour créances non constatées depuis plusieurs années.

Plusieurs cas de figure peuvent être envisagés :

- cas d'une provision pour créances non constatées sur des créances devenues irrécouvrables du fait de la disparition du débiteur ou motif comparable.

Dans ce cas spécifique, la provision est appréciée à la date de sa constatation. En effet, un débiteur peut avoir été retrouvé, être revenu à meilleure fortune ... Aucune rectification rétroactive n'est constatée. La provision est constituée à date et non de façon rétrospective.

- cas d'une provision qui aurait dû être constatée sur les années antérieures du fait de cessation d'activité d'une entreprise pour insuffisance d'actif ou d'une procédure de rétablissement personnel.

Dans ce cas spécifique, une régularisation pourrait être envisagée de façon rétroactive car ces sommes auraient dû être provisionnées lors de la survenance de l'évènement. Aucun « retour arrière » n'est possible pour ces cas de cessation d'activité et « effacement de dette ». Une régularisation en haut de bilan pourrait être envisagée (via le compte 1068 que ce soit en budgétaire ou semi budgétaire car dans les deux cas la section de fonctionnement est impactée).

Point d'attention : Si la diminution de la provision n'est pas liée à une erreur, mais à un ajustement en fonction du risque, alors la variation à la baisse sera constatée par une opération semi-budgétaire ou d'ordre budgétaire par une reprise de la dotation via le compte 78x « Reprises sur provisions pour risques et charges ».

Régularisation et contraintes de calendrier du fait de l'intervention de commissaires aux

comptes dans le cadre de la certification des comptes.

Le projet de norme 15 sur les événements postérieurs à la clôture donne le cadre général de prise en compte de ce type d'événements en fonction de la date de leur constatation.

Ainsi cette norme tient compte du calendrier de clôture traditionnel des collectivités qui prévoit une journée complémentaire jusqu'au 31 janvier de l'année suivante (article . L.1612-11 du CGCT).

« La norme 15 autorise également, à titre dérogatoire, la comptabilisation des effets d'un événement post-clôture en contrepartie des fonds propres lorsque l'évènement post-clôture survient après la date butoir légale ou réglementaire à partir de laquelle le compte de résultat ne peut plus être modifié et avant la date de la réunion de l'autorité compétente qui arrête les états financiers. »

Les modalités de prise en compte de tout événement survenu après le 31 décembre d'une année au titre de cette année sont décrites dans un chapitre spécifique de l'instruction budgétaire et comptable M57.

Les événements postérieurs à la clôture sont les événements intervenant entre la date de clôture (31 décembre de l'exercice N) et la date d'arrêté définitif des états financiers, qui sont susceptibles d'avoir un impact sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.

Ils sont de deux types :

- « ceux qui ont un lien direct et prépondérant avec une situation existant à la date de clôture, survenus avant la date d'arrêté définitif des états financiers, donnant lieu à des ajustements comptables susceptibles de modifier les données figurant dans les états financiers ; intégration par haut de bilan (opération non budgétaire) s'il n'est pas possible de prendre une décision budgétaire ou si insuffisance de crédit budgétaire
- ceux qui n'ont aucun lien avec une situation existant à la date de clôture, c'est-à-dire ceux se rapportant à des situations n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice, survenus avant la date d'arrêté définitif des états financiers, faisant l'objet d'une information dans l'annexe des états financiers. »