

# Les opérations budgétaires et comptables de fin d'exercice

L'exécution budgétaire s'inscrit dans le cadre de l'année civile (1<sup>er</sup> janvier – 31 décembre). L'année budgétaire coïncide ainsi avec l'exercice comptable.

Le principe des droits constatés sur lequel reposent aujourd'hui la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire des établissements publics nationaux signifie que tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être rattachés à cet exercice (cf. articles 163 et 169 du règlement général sur la comptabilité publique - RGCP).

Le principe de spécialisation des exercices vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

En fin d'exercice, il importe donc de recenser l'ensemble des droits et obligations acquis au titre de l'exercice à clôturer. Cette période dite d'inventaire consiste notamment à arrêter au 31 décembre, l'émission des ordres de recettes et de dépenses sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des obligations et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon les procédures des charges à payer, charges constatées d'avance et des produits à recevoir, produits constatés d'avance qui permettent de rattacher à l'exercice l'ensemble des dépenses et des recettes qui le concernent. La clôture des opérations financières chaque fin d'exercice couplée aux nécessités de la continuité des activités nécessitent ainsi de définir un certain nombre de règles pour garantir le bon déroulement de l'ensemble de ces opérations au titre de l'exercice N à clôturer et au titre de l'exercice N+1 à ouvrir (calendrier annuel des travaux de fin d'exercice...). La durée de la période d'inventaire doit être fixée dans le calendrier annuel de clôture.

La fiche présente les principales opérations à mener à la clôture d'un exercice. Les autres opérations de fin d'exercice (l'amortissement des actifs, la dépréciation des actifs, les provisions pour risques et charges, l'évaluation des plus ou moins-values de cession des immobilisations, les stocks, les dépréciations des créances) sont décrites dans la circulaire annuelle du ministère du budget relative à la préparation des budgets des opérateurs de l'État (cf. fiche sur les règles budgétaires et comptables applicables aux opérations d'inventaire).

## 1. - LA DATE LIMITE DES ENGAGEMENTS

L'établissement tient une comptabilité des engagements annuels et pluriannuels qui lui permet de suivre l'exécution du budget et l'évolution de la disponibilité des crédits.

L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une dépense. Il respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire. Il est rappelé qu'il existe un engagement comptable et un engagement juridique. L'engagement comptable consiste à affecter une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique. L'engagement comptable doit toujours précéder l'engagement juridique.

La période d'engagement court du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre de chacun des exercices de manière à assurer une continuité dans l'activité des unités de recherche entre deux exercices. Toutefois, une réflexion doit être engagée sur la gestion des engagements en fin d'année dans le cadre de la réduc-

tion des délais de clôture prévue par le projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

L'attention est par ailleurs appelée sur le fait que le principe de la spécialisation des exercices (cf. ci-dessous) implique que pour que les crédits relatifs à une dépense engagée sur un exercice soient réellement consommés au titre de cet exercice il est nécessaire que le service fait afférent à cette dépense soit constaté au plus tard le 31 décembre. Il est également rappelé que la constatation du service fait doit être réalisée de manière concomitante avec la réalisation physique de la prestation (livraison du produit ou délivrance de la prestation de services).

Pour les EPST, seules les opérations d'investissement programmé donnent lieu à ouverture d'autorisation d'engagement (AE) et de crédits de paiement (CP)<sup>1</sup>. Dès lors, les notions d'AE et de CP ne s'appliquent pas aux autres opérations.

Aucune écriture de comptabilité générale n'est constatée au moment de l'engagement juridique. En revanche, cet événement de gestion (engagement juridique) a un impact budgétaire : la consommation des AE.

Les mêmes principes de gestion de la pluri annualité s'appliquent aux EPSCP<sup>2</sup>.

## 2. - LE RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE

Un établissement doit comptabiliser les opérations conformément au principe des droits constatés, c'est-à-dire dès lors que les obligations et les droits correspondants acquièrent un caractère certain, et ce, indépendamment de la date de leur paiement ou de leur encaissement.

Seule la date de naissance des droits et des obligations doit donc être retenue comme critère de rattachement à l'exercice d'un ordre de recette ou de dépense émis par l'ordonnateur et pris en charge ou visé par l'agent comptable. La comptabilité d'exercice qui repose sur ce principe de droits constatés permet notamment de décrire les actifs et les passifs d'un établissement (identification, recensement et évaluation). Le caractère d'image fidèle de la situation patrimoniale et financière d'un établissement dépend de cette complète constatation des droits et des obligations.

Le respect de ces dispositions permet de mettre en œuvre le principe fondamental de spécialisation (ou d'indépendance) des exercices comptables traduit à l'article L 123-21 du code de commerce, qui vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

Les techniques de rattachement des charges et des produits à l'exercice sont détaillées dans l'annexe 1 de la présente fiche. Pour les opérations pluriannuelles auxquelles s'applique la méthode à l'avancement ou à l'achèvement, il convient de se reporter à la fiche 3.

Il faut toutefois noter dès à présent que les EPST et les EPSCP, conviennent dans le cadre de l'objectif de la convergence des règles de gestion, de préconiser et retenir la mise en œuvre de la méthode de l'extourne.

### 2.1. - EXERCICE D'IMPUTATION DES RECETTES

Le principe général définissant le rattachement des droits à l'exercice est que les produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'établissement sous réserve que les produits de l'exercice ou que les résultats de l'opération puissent être mesurés de manière fiable.

Le fait générateur à retenir pour l'application de ce principe aux droits des établissements publics nationaux diffère selon la nature des différentes ressources concernées. Par exemple, les droits issus de subventions accordées à un établissement sans condition naissent dès la notification de la décision attributive de subvention : ils sont rattachés à l'exercice au cours duquel la décision a été notifiée.

<sup>1</sup> Cf. article 10 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002

<sup>2</sup> Cf. articles 42 et 47 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008

En revanche, les droits issus d'une vente de biens naissent au service fait c'est-à-dire lorsque le bien vendu a été livré : ils sont rattachés à l'exercice au cours duquel le bien a été livré.

En matière de baux, les montants dus au titre des loyers sont imputés, le cas échéant, par application d'un *prorata temporis*, sur l'exercice auquel se rapporte la période de location, que le paiement soit exigible à terme échu ou à terme à échoir.

Pour connaître les critères de rattachement à l'exercice retenus pour les différentes natures de ressources des établissements, se reporter aux fiches 3 à 5.

Les opérations de fin d'exercice se caractérisent par l'inscription dans la comptabilité budgétaire :

- d'une part des recettes budgétaires correspondant au montant des ordres de recettes émis au cours de l'exercice par l'ordonnateur et pris en charge par l'agent comptable dans les comptes de produits (classe 7) ou de bilan (classe 1), et non à celui des encaissements effectifs ;
- d'autre part, par l'inscription des recettes nées au titre de l'exercice mais qui ne donneront lieu à émission d'un ordre de recette qu'au cours de l'exercice suivant (produits à recevoir) ou par l'enregistrement de la réduction de recettes constatées au cours de l'exercice mais dont les droits ne seront acquis qu'au cours de l'exercice suivant (produits constatés d'avance). Ces écritures de rattachement des produits à l'exercice sont passées à la clôture de l'exercice N et sont contre-passées, de manière concomitante, sur l'exercice suivant (principe de l'extourne) afin que la comptabilisation ultérieure des pièces comptables correspondant à leur dénouement en N+1 permette la neutralisation du produit. L'annexe 1 présente ces écritures.

L'origine de ces informations repose sur les actes de gestion réalisés au sein des unités de recherche. En conséquence, seules ces dernières disposent de la maîtrise des éléments qui permettront de traduire une image fidèle de la situation financière de l'établissement dans sa comptabilité budgétaire et générale. Il importe en conséquence de sensibiliser et d'associer de façon très étroite les unités de recherche aux travaux de fin d'exercice et notamment de veiller aux délais d'émission des ordres de recettes.

## 2.2. - EXERCICE D'IMPUTATION DES DÉPENSES

Le critère de rattachement des charges à l'exercice se fonde sur la date de réalisation de l'évènement qui va impacter le patrimoine de l'établissement donc sur la date de naissance de l'obligation. Toutefois, la difficulté d'évaluation des obligations dès leur naissance ne permet pas toujours de retenir le critère de rattachement des charges au fait générateur mais au moment où une estimation fiable du montant de ses obligations peut être faite. C'est pourquoi le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait qui doit être réalisé de manière concomitante avec la réalisation physique de la prestation. Il permet de constater avec certitude la réalité de l'obligation et le montant de la dette correspondante.

Les charges sont donc constatées à la date du service fait et non pas à la date de leur paiement.

Au 31 décembre, toutes les charges dont le service est fait avant cette date, doivent être enregistrées dans les comptes de l'établissement même si les justificatifs nécessaires au paiement (facture) n'ont pas été reçus.

À titre d'illustration :

Nature de charge	Naissance de l'obligation	Critère de rattachement à retenir
Marché à procédure adaptée Marché formalisé	Signature et envoi du bon de commande Notification du marché	Livraison des biens ou réalisation de la prestation de services
Frais de déplacement	Signature de l'ordre de mission Signature du bon de commande	Fin du déplacement Délivrance des billets ou réservation hôtelière
Rémunération	Décision de nomination, promotion, contrat de travail, etc.	Service fait

Dans les cas particuliers ci-dessous, la date à prendre en considération se définit comme suit :

- Pour les loyers : les montants dus au titre des loyers sont imputés, le cas échéant par application d'un *pro rata temporis*, sur l'exercice auquel se rapporte la période de location, que le paiement soit exigible à terme échu ou à terme à échoir.
- Travaux, fournitures, prestations de services : par la date de réception ou de la constatation des opérations ouvrant droit à paiement. Si l'établissement a conclu une convention de prestations de services, c'est la date de constatation du service rendu qui détermine l'exercice de rattachement et non la date de signature de la convention.
- Pour les secours temporaires et accidentels : par la date de la décision d'attribution.
- Pour les subventions : par la date de notification de la décision d'attribution au bénéficiaire
- Pour la restitution de sommes indûment portées en recettes au budget de l'établissement par la date de constatation de cet indu.

Les opérations de fin d'exercice se caractérisent par l'inscription dans la comptabilité budgétaire :

- d'une part, des dépenses budgétaires correspondant au montant des ordres de dépenses émis par l'ordonnateur et visés par l'agent comptable, et non à celui des dépenses payées ;
- d'autre part, par l'inscription des dépenses dont le service fait est intervenu au titre de l'exercice mais qui ne donneront lieu à émission d'un ordre de paiement qu'au cours de l'exercice suivant (charges à payer) ou par l'enregistrement de la réduction de charges constatées au cours de l'exercice mais dont le service fait n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant (charges constatées d'avance). Ces écritures de rattachement des charges à l'exercice sont passées à la clôture de l'exercice N et sont contre-passées, de manière concomitante, sur l'exercice suivant (principe de l'extourne) afin que la comptabilisation ultérieure des pièces comptables correspondant à leur dénouement en N+1 permette la neutralisation de la charge. L'annexe 1 présente ces écritures.

L'unité de recherche a un rôle essentiel dans ce processus car c'est elle qui a la connaissance du service fait. Il importe de mettre en place l'organisation idoine au niveau des unités afin d'enregistrer rapidement le service fait dans les systèmes d'information. Le responsable de la saisie des services faits doit disposer des documents nécessaires dès l'exécution du service fait (exemple : bon de livraison) et non au moment de la facture. Les travaux de fin d'exercice nécessitent la mise en place d'une bonne articulation entre l'unité de recherche, l'ordonnateur et l'agent comptable pour s'assurer de l'exhaustivité du recensement des services faits intervenus au cours de l'exercice et de leur correct enregistrement en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire.

### 3. - LES REPORTS DE CRÉDITS

#### 3.1. - LA DÉFINITION

Le principe général applicable aux établissements publics nationaux est celui du rattachement des opérations à un exercice budgétaire. En principe ne peuvent être engagées au cours de l'exercice que les dépenses autorisées au budget. Les crédits votés au titre d'un budget et non consommés au cours de l'année (c'est-à-dire ceux pour lesquels un service fait n'a pas été constaté dans l'exercice) viennent abonder les ressources du fonds de roulement de l'établissement sous réserve d'une couverture par des recettes effectives (cf. exemple en annexe 2). Dans le cas d'une autorisation d'engagement, les crédits relatifs à l'autorisation d'engagement sont consommés si les opérations correspondantes ont donné lieu à un engagement juridique.

Un report de crédits correspond à l'ouverture de crédits non consommés d'un exercice clos sur un nouvel exercice. Ce mouvement budgétaire a pour effet d'augmenter le budget du nouvel exercice.

Le report de crédits ne concerne que les opérations non achevées. En effet, dès lors qu'une opération est achevée, le solde (positif ou négatif) fait partie du résultat unique et global de l'établissement.

Lorsque l'établissement effectue un report de crédits, l'opération se traduit par un prélèvement sur le fonds de roulement de l'établissement.

L'annexe 2 présente un exemple de traitement d'un report de crédits.

### 3.2. - LES CONDITIONS REQUISES

Pour les EPSCP, seuls les crédits relatifs aux tranches annuelles non exécutées des programmes pluriannuels d'investissement et des contrats de recherche pluriannuels en cours peuvent faire l'objet de reports. Ce mouvement budgétaire ne nécessite pas un vote préalable du conseil d'administration. Il est toutefois rappelé que le conseil d'administration a été informé à l'occasion du vote du budget primitif de l'état des restes à réaliser sur les contrats de recherche ainsi que de l'avancement des programmes pluriannuels d'investissement. Ces deux annexes ont permis de fournir une estimation du montant potentiel des reports. Qui plus est, le conseil d'administration est informé des reports réellement effectués à l'occasion de la première modification budgétaire de l'exercice.

Dans les EPST, les reports de crédits répondent aux conditions suivantes. Les reports sur l'exercice suivant des crédits disponibles à la fin d'un exercice donnent lieu à une décision modificative budgétaire provisoire prise en accord avec le membre du corps du contrôle général économique et financier et retracée dans la plus prochaine décision modificative du budget soumise au conseil d'administration (cf. article 11 du décret n°2002-252 du 22 février 2002). Pour les opérations d'investissement qui donnent lieu à autorisation d'engagement (opérations d'investissement programmé), les crédits correspondants (autorisations d'engagement) non consommés au cours de l'exercice (absence d'engagement juridique) peuvent faire l'objet de reports.

Les règles de gestion en matière de reports de crédits relatifs aux opérations pluriannuelles seront précisées ultérieurement au regard des évolutions budgétaires qui seront adoptées dans le cadre du projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

### 4. - LE CALENDRIER DE SYNTHÈSE

Les travaux de fin d'exercice nécessitent l'élaboration d'un calendrier pour l'ensemble des opérations comptables et budgétaires et les enregistrements dans les systèmes d'information.

Le séquençage synthétique des opérations d'ouverture et de clôture de l'exercice est retracé dans le tableau ci-dessous.

Nature événement	Prévisions budgétaires N+1	Vote budget N+1	Budget N+1 exécutoire	Exécution budgétaire N+1	Report de crédits N
Date réalisation	en N (arbitrage enveloppe au plus tard 30/11/N)	Au plus tard le 15/12/N	1 <sup>er</sup> janvier N+1	du 1 <sup>er</sup> janvier au 31 décembre N+1	au plus tard le 31/01/N+1

S'agissant des reports de crédits, il convient de souligner que la date limite retenue pour leur enregistrement (31 janvier N+1 dans l'exemple), implique que l'établissement ait comptabilisé au préalable l'ensemble de ses opérations de fin d'exercice et notamment :

- les charges à payer, charges constatées d'avance, produits à recevoir, produits constatés d'avance ;
- les amortissements, neutralisation des amortissements et quote-part des subventions d'investissement virée sur le résultat de l'exercice ;
- les provisions et dépréciations, les reprises des provisions et des dépréciations.

En effet, la détermination du montant de crédits reportables suppose de pouvoir mesurer avec exactitude la situation de l'opération au titre de laquelle le report est envisagé tant en dépenses qu'en recettes.

## Annexe 1 : Les techniques de rattachement des charges et produits à l'exercice

En fin d'exercice, l'ensemble des droits et des obligations acquis au titre de l'exercice à clôturer doit faire l'objet d'un recensement exhaustif qui conduit à arrêter au 31 décembre, l'émission des ordres de recettes et de dépenses sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des obligations et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon les procédures des charges à payer, charges constatées d'avance et des produits à recevoir, produits constatés d'avance qui permettent de rattacher à l'exercice l'ensemble des dépenses et des recettes qui le concernent.

Les opérations de charges à payer (CAP) et de produits à recevoir (PAR) sont rattachées au budget de l'exercice N. Néanmoins, elles se dénouent sur l'exercice N+1, dans le respect du principe de l'annualité budgétaire.

L'année suivante, les CAP et les PAR constatés en N doivent être régularisés en N+1.

À noter, que les procédures de PAR et de PCA ne sont pas applicables aux recettes d'investissement.

Pour la régularisation en N+1 des CAP constatées en N, deux méthodes sont possibles :

- l'ordre de paiement
 

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur émet les ordres de paiement correspondants (opération non budgétaire).

En cas de différence entre l'évaluation initiale de la charge à payer et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet, le cas échéant, un ordre de dépense complémentaire (évaluation inférieure à liquidation définitive) ou un ordre de recette (évaluation supérieure à liquidation définitive) sur les crédits de l'exercice N+1.

Les dépenses d'investissement comptabilisées en CAP sont obligatoirement régularisées selon la méthode de l'ordre de paiement.
- la contre-passation ou extourne
 

Au début de l'exercice, les écritures de CAP sont systématiquement contre-passées (ou extournées). Cette opération donne lieu à émission par l'ordonnateur, d'un ordre d'extourne qui vient rétablir les crédits sur le compte intéressé. Il est précisé que ces crédits ne peuvent être utilisés que pour le dénouement des opérations de CAP. Il est en outre précisé que l'extourne est une opération technique de contrepassation.

Il n'y a pas émission matérielle d'un ordre de dépense par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.

A réception des factures définitives, l'ordonnateur émet un nouvel ordre de dépense sur le compte par nature intéressé imputé sur les crédits extournés.

Dans l'hypothèse où la CAP a été sous-évaluée par rapport à la facture reçue, l'ordre de dépense définitif s'impute sur les crédits extournés pour le montant correspondant à celui de la CAP et sur les crédits de l'exercice N+1 pour le montant correspondant à la différence entre le montant de la CAP et celui de la facture.

Dans l'hypothèse où la CAP a été surévaluée par rapport à la facture reçue, les crédits extournés non utilisés ne pourront être utilisés pour le dénouement d'autres opérations de CAP ou pour le dénouement d'engagements relatifs à N+1.

*Pour mémoire :*

*Enregistrement de charges à payer :*

- En N : débit 6 / crédit 4 « charges à payer » et constatation des dépenses sur N
- En N+1 : débit 4 « charges à payer » / crédit 6 et réduction des dépenses sur N+1

*Enregistrement de charges constatées d'avance :*

- *En N : débit 4 « charges constatées d'avance » / crédit 6 et réduction des dépenses sur N*
- *En N+1 : débit 6 / crédit 4 « charges constatées d'avance » et constatation des dépenses sur N+1*

Pour la régularisation en N+1 des PAR constatés en N, deux méthodes sont possibles :

- l'ordre de recouvrement  
Lors de la liquidation définitive l'ordonnateur émet les ordres de recouvrement correspondants (opération non budgétaire).  
En cas de différence entre l'évaluation initiale du PAR et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet, le cas échéant, un ordre de recette complémentaire (évaluation inférieure à liquidation) ou un ordre de dépense (évaluation supérieure à liquidation) sur les crédits de l'exercice N+1.
- la contre-passation ou extourne  
Au début de l'exercice, les écritures de PAR sont systématiquement contre-passées (ou extournées). 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 ordre de recette par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.  
Lors de liquidation définitive, l'ordonnateur émet un nouvel ordre de recette sur le compte par nature intéressé.

*Pour mémoire :*

*Enregistrement de produits à recevoir :*

*En N : débit 4 « produits à recevoir » / crédit 7 et constatation des recettes sur N*

*En N+1 : débit 7 / crédit 4 « produits à recevoir » et réduction des recettes sur N+1*

*Enregistrement de produits constatés d'avance :*

*En N : débit 7 / crédit 4 « produits constatés d'avance » et réduction des recettes sur N*

*En N+1 : débit 4 « produits constatés d'avance » / crédit 7 et constatation des recettes sur N+1*

**Dans les EPST et les EPSCP, la méthode de l'extourne est retenue.**

**Annexe 2 : exemple de traitement d'un report de crédits**

	Budget 2011	Non consommé	Budget 2012	Report 2011 (au plus tard le 31 janvier 2012)	Nouveau montant budget 2012
Contrat 1	100.000	20.000	50.000	+20.000	70.000
Contrat 2	30.000	28.000	0	+2.000	2.000

Dans le cas des contrats 1 et 2, les recettes ont été constatées respectivement pour 120.000 euros et 28.000 euros au titre de l'exercice 2011. La situation financière de l'établissement s'établit de la façon suivante pour ce qui concerne les deux contrats :

- contrat 1 : excédent de recettes de 40.000 euros (recettes = 120.000 € moins dépenses = 80.000 €) venant abonder le fonds de roulement de l'établissement
- contrat 2 : les recettes sont égales aux dépenses (recettes = 28.000 € moins dépenses = 28.000 €), l'exécution 2011 de ce contrat n'a pas d'incidence sur la situation du fonds de roulement.

Compte tenu de ces informations, les reports de crédits effectués pour ces deux contrats se traduisent en 2012 par :

- un prélèvement sur le fonds de roulement de 20.000 euros pour le contrat n°1 (rappel : l'exécution de la tranche 2011 se sera traduite par un résultat positif de 40.000 euros) ;
- un prélèvement sur le fonds de roulement de 2.800 euros pour le contrat n°2 (rappel : l'exécution de la tranche 2011 se sera traduite par un résultat nul).

Enfin, concernant les conséquences des reports de crédits, la situation du fonds de roulement disponible en 2012 après clôture de l'exercice 2011 est d'ores et déjà affectée et ce, avant même la production des comptes de l'exercice 2011 (hypothèse de reports effectués au plus tard le 31 janvier 2012).