

2014

# Les carnets de l'EPLÉ

## La période d'inventaire

Le calendrier, les charges à payer, les produits à recevoir, les opérations de régularisation de charges et de produits



## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

*L'[instruction codificatrice M9.6](#) présente la réglementation budgétaire, financière et comptable applicable aux établissements publics locaux d'enseignement (EPL) et constitue le référentiel réglementaire unique sur la gestion des EPLE ; elle remplace la [circulaire 88-079 du 28 mars 1988](#) portant sur l'organisation économique et financière des EPLE ainsi que son annexe technique ([circulaire 91-132 du 10 juin 1991](#)). Elle précise notamment le cadre budgétaire et comptable des EPLE modifié par le décret [n° 2012-1193](#) du 26 octobre 2012 modifiant l'organisation administrative et financière des établissements publics locaux d'enseignement ; ce dernier est, conformément à l'[arrêté du 26 novembre 2012](#), entré en vigueur au 1<sup>er</sup> novembre 2012 pour la préparation de l'exercice budgétaire 2013.*

*L'instruction M9-6 a fait, au 1<sup>er</sup> janvier 2014, l'objet d'une mise à jour par l'[Instruction n° 2013-212 du 30 décembre 2013](#), publiée au [BO spécial n°2 du 30 janvier 2014 : cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement \(EPL\)](#), pour intégrer les recommandations de l'avis préalable du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) du 5 juillet 2013 ainsi que les évolutions réglementaires intervenues depuis sa publication.*

*S'inscrivant dans la lignée des M9, l'instruction codificatrice M9-6 complétée de ses 14 annexes assure une convergence avec le plan comptable général : l'instruction harmonise en effet les règles comptables avec celles en vigueur dans les autres établissements publics tout en préservant les spécificités des établissements du second degré et plus précisément leur caractère local. Elle fournit un cadre d'action modernisé et sécurisé aux acteurs de la fonction financière des EPLE.*

*L'instruction codificatrice, en identifiant l'ensemble des textes applicables aux EPLE, présente dans un document unique conçu en quatre tomes l'organisation et le fonctionnement des établissements, les règles relatives à la structure du budget et à son exécution, les règles comptables et celles relatives à la production et à l'analyse des comptes financiers.*

*Les carnets de l'EPLE ont, en adoptant une approche thématique, pour objet de faciliter la connaissance et la compréhension du cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux.*

*Le thème de ce carnet est issu du tome 2 de l'instruction consacré au budget et à son exécution, plus particulièrement des opérations spécifiques ; il traite de la période d'inventaire.*

### Avertissement aux lecteurs

Les textes reproduits dans les carnets de l'EPLE sont principalement issus de l'instruction M9-6, de ses annexes ou de documents élaborés lors de la mise en œuvre de la réforme du cadre budgétaire et comptable des établissements publics locaux d'enseignement.

Simple instrument de travail, ce carnet de l'EPLE n'est en aucun cas opposable en l'état. Seuls les textes officiels, qu'il convient de consulter, le sont.

Sommaire

Extraits de la M9-6

<b><u>2.5. LES OPERATIONS SPECIFIQUES</u></b> .....	<b>4</b>
<u>2.5.5. La période d'inventaire</u> .....	4
<u>2.5.5.1. Le calendrier</u> .....	4
<u>2.5.5.2. Les charges à payer</u> .....	4
<u>2.5.5.3. Les produits à recevoir</u> .....	5
<u>2.5.5.4. Les opérations de régularisation des charges et des produits</u> .....	5
<u>2.5.5.4.1. Rattachement des charges et des produits à l'exercice</u> .....	5
<u>2.5.5.4.1.1. Principes</u> .....	5
<u>2.5.5.4.1.2. Charges à payer (CAP)</u> .....	5
<u>2.5.5.4.1.3. Produits à recevoir (PAR)</u> .....	7
<u>2.5.5.4.2. Charges et produits constatés d'avance</u> .....	7
<u>2.5.5.4.2.1. Charges constatées d'avance</u> .....	8
<u>2.5.5.4.2.2. Produits constatés d'avance</u> .....	8

## 2.5. Les opérations spécifiques

### LA PERIODE D'INVENTAIRE

Les opérations de fin d'exercice répondent à une même règle budgétaire et comptable qui s'articule en un double objectif :

- **respecter le principe de l'annualité budgétaire ;**
- **dégager un résultat comptable qui comprenne l'ensemble des opérations relatives à un même exercice.**

Les opérations de fin d'exercice consistent donc essentiellement d'une part, à rattacher à l'exercice les droits et obligations qui s'y rapportent et d'autre part, à arrêter les comptes de l'exercice.

Elles sont distinguées selon qu'il s'agit :

- d'opérations ayant à la fois un caractère budgétaire et comptable ;
- d'opérations ayant un caractère strictement comptable et préalable au lancement du compte financier (voir § 4.2.1 de l'instruction M9-6).

Qu'elles revêtent un caractère à la fois budgétaire et comptable ou un caractère strictement comptable, **les opérations de fin d'exercice sont des opérations d'ordre. C'est-à-dire qu'elles ne retracent pas de flux financiers et qu'elles ne mettent pas l'établissement en rapport avec des tiers.**

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). L'enjeu réel de cette réforme est l'amélioration de la gestion financière et de l'information comptable.

### Le calendrier

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 termes d'activité qu'en termes de gestion des ressources humaines. **Cependant elle doit être la plus courte possible.**

Au 31 janvier de l'année N+1 tous les travaux de la période d'inventaire devraient être réalisés.

### Les charges à payer

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.

## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

*Remarque de terminologie* : le plus souvent on emploie les termes de "charges à payer", ce qui sous-entend que cette technique ne concernerait que les opérations de la section de fonctionnement. Or elle peut également concerner des opérations de la section d'investissement.

### **Les produits à recevoir**

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.

### **Rattachement des charges et des produits à l'exercice**

#### **Principes**

Les droits constatés pendant un exercice sont rattachés à cet exercice. Ceux résultant d'un service fait se traduiront par des charges à payer et ceux résultant de droits acquis par l'établissement seront à l'origine des produits à recevoir.

#### **Charges à payer (CAP)**

L'ordonnateur constate des charges à payer lorsqu'en fin d'année un service a été fait mais que le mandat n'a pu être effectué car les conditions nécessaires à la liquidation n'étaient pas réunies (exemple : pas de facture).

La charge à payer trouve son origine dans l'exercice N par un mandat estimatif afin de la rattacher au bon exercice et est régularisée dans l'exercice N+1.

#### ➤ **Exercice N+1**

Les CAP constatées en N doivent être régularisées en N+1 par :

#### **- la contre-passation ou extourne**

Au début de l'exercice N+1, les écritures de CAP sont systématiquement contre-passées (ou extournées). Cette opération donne lieu à émission par l'ordonnateur, d'un mandat 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 souligné 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, imputé sur les crédits extournés.

Dans l'hypothèse où la CAP a été sous-évaluée par rapport à la facture reçue, le mandat 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.

## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

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. Aucun mandat d'annulation des sommes inscrites au crédit des comptes de charges n'est émis pour compenser l'effet sur le résultat de la CAP surévaluée.

**Lorsque l'outil informatique n'autorise pas la technique de l'extourne, il est possible de recourir à celle de l'ordre de paiement.**

### *- 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 mandat complémentaire (évaluation inférieure à la liquidation définitive) ou un titre de recettes (évaluation supérieure à la liquidation définitive) sur les crédits de l'exercice N+1.

Les dépenses d'investissement comptabilisées en factures non parvenues sont obligatoirement régularisées selon la méthode de l'ordre de paiement.

### ➤ **Charges à payer non régularisées sur N+1**

Les cas de non régularisation des CAP en N+1 doivent demeurer l'exception. En effet, la CAP correspond à une dépense engagée et pour laquelle le service est fait : l'établissement doit faire preuve de vigilance pour relancer les fournisseurs tardant à envoyer leur facture.

### *- CAP extournées non régularisées en N+1*

Si la CAP n'est pas régularisée pendant l'exercice N+1, il y aura lieu de procéder à un nouveau rattachement de la CAP à la fin de l'exercice.

### *- CAP non régularisées sur N+1 dans le cadre de la régularisation par l'ordre de paiement*

Si à la fin de l'exercice N+1 la CAP n'a pas été régularisée, son suivi sera effectué par le biais des comptes de tiers concernés jusqu'à extinction de l'obligation.

En effet, une dette doit être maintenue en comptabilité tant que l'obligation correspondante n'est pas éteinte juridiquement.

En outre, il résulte du principe d'indépendance des exercices que le rattachement des CAP à l'exercice est obligatoire.

Dans ce cas exceptionnel, les crédits extournés, lors de l'opération de contre-passation au début de N+1 de la charge à payer concernée, seront utilisés à nouveau pour le rattachement à la fin de N+1.

➔ [Voir Planche 7 : Schémas d'écritures – charges à payer](#)

[Retour sommaire](#)

## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

### Produits à recevoir (PAR)

Les recettes nées au cours de l'exercice qui ne peuvent donner lieu à une liquidation définitive à la date de fin d'exercice, font l'objet d'un titre de recette établi par l'ordonnateur sur une base provisoire.

Comme en matière de dépense, en début d'exercice, les écritures de l'année N-1 sont contre-passées (méthode de l'extourne).

L'écriture de contre passation ou extourne débite le compte de classe 7 et crédite le compte de produit à recevoir.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un ordre de recettes de l'extourne sur le compte de produits intéressés.

L'agent comptable le prend en charge par débit du compte client intéressé.

Si la recette réelle est inférieure à la recette prévue, cette différence s'analysera au compte de résultat comme une diminution de la recette. Aucun titre d'annulation des sommes inscrites au débit des comptes de produits n'est émis pour compenser l'effet sur le résultat du PAR sous-évalué.

**Comme en dépense lorsque l'outil ne l'autorise pas la méthode de la contre-passation ou extourne**, les comptes, les comptes de classe 4 concernés sont débités en fin d'exercice par le crédit des comptes de la classe 7, des produits acquis à l'établissement.

La recette est perçue par un ordre de recouvrement sur la base de l'état liquidatif définitif mais sans titre de recette puisque celui-ci a déjà été pris en charge au titre de l'exercice antérieur.

Si la somme encaissée est différente du titre de recette émis l'année précédente, cette différence fait l'objet :

- soit d'un titre de recette complémentaire sur le budget de l'exercice en cours, si la recette perçue est supérieure à la prévision initiale ;
- soit d'un mandat imputé à un compte de charges exceptionnelles, si la recette perçue est inférieure au titre de recette émis l'exercice passé.

**Nota :** Afin d'éviter des régularisations négatives, il est fortement recommandé, en cas d'incertitude sur le montant définitif, de réaliser une évaluation très prudente.

### Charges et produits constatés d'avance

#### Charges constatées d'avance

Le compte 486 enregistre les frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés à l'exercice suivant auquel ils se rapportent.

Les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges dès qu'elles se produisent et comprennent ainsi des charges engagées pendant cet exercice, mais qui concernent l'exercice suivant. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges de l'exercice suivant sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486. Le montant de ce transfert est effectué au vu d'un ordre de reversement par le crédit des comptes de charges intéressés.

## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

Le compte 486 est débité par le crédit du compte intéressé de la classe 6 sur émission d'un ordre de reversement.

Le compte 486 est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit des comptes de charges intéressés de l'exercice.

En cas de besoin, le compte 486 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 6.

### Produits constatés d'avance

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice mais concernant des exercices ultérieurs.

En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Pour rétablir dans les comptes de la classe 7 le montant des produits se rapportant à l'exercice, ces comptes doivent être débités, en fin d'exercice, par le crédit du compte 487 pour le montant des produits comptabilisés d'avance sur émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recette, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

Le compte 487 est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit des comptes de produits intéressés de l'exercice.

En cas de besoin, le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

➔ [Voir planche 8 : Schémas d'écritures – Constatations d'avance](#)

[Retour sommaire](#)

## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

### Planche 7 : Schémas d'écritures – charges à payer

#### Charges à payer année N

classe 6 ou 2		581		4x8x		5159		5151
1000	Mandat estimatif	1000		1000	« paiement »			
		1000		1000	Opération d'ordre			

#### Méthode de l'ordre de paiement en N+1

classe 6 ou 2		4012/4042/4662		4x8x		5159		5151
		Si la facture est égale ou supérieure à l'année N		1000	« paiement »	1000		1000
200	Mandat complémentaire	200	Pour le montant supérieur à l'estimation de l'année N	1000	paiement	1000	Opération courante au vu relevé trésor	1000
		200				200	Opération courante au vu relevé trésor	200

7583		4012/4042/4662		4x8x		5159		5151
	Facture inférieure au montant du mandat estimatif de l'année N			900	« paiement »	900		900
100	Ordre de recette exceptionnelle annulation mandat exercice antérieur			100		900	Opération courante au vu relevé trésor	900

#### Méthode l'extourne

Classe 6 ou 2		4012/4042/4662		4x8x		5159		5151
xxxx	Mandat montant facture	xxxx	Contre passation ou mandat d'extourne	1000	paiement	1000	Bilan d'entrée	
		xxxx				xxxx	Opération courante au vu relevé trésor	xxxx

Nota : si le montant de la facture est supérieur au mandat estimatif de l'année N, le complément sera impacté sur le budget de l'année en cours N+1  
 si le montant de la facture est inférieur au mandat estimatif de l'année N, la différence au crédit du compte de classe 6 s'analysera en fin d'année comme un ordre de reversement

## INSTRUCTION CODIFICATRICE M9-6

### PLANCHE 8 : SCHEMAS D'ECRITURES – CONSTATATIONS D'AVANCE

#### 1 - Charges constatées d'avance

Année N

6xxx		4012		5159		5151
500	mandat	500	paiement	500	Opération courante au vu du relevé trésor	500
300		486		500		500
300		300	Ordre de reversement du montant de la charge qui n'est pas imputable à l'année en cours			

Année N+1

6xxxx		486	
300	mandat	300	Bilan d'entrée
300		300	Opération d'ordre qui rattache la charge à l'exercice N+1

#### 2 - Produits constatés d'avance

Année N

7xxx	4xxx	487
500	500	300
Ordre de recette	Réduction de la recette pour la part qui n'est pas imputable à l'année N	
300		300

Année N+1

7xxx		487
300	Ordre de recette qui rattache la recette à l'exercice N+1	300
300		300

[Retour sommaire](#)