

**MISE EN ŒUVRE DES TITRES I ET III DU DECRET
N°2012-1246 RELATIF A LA GESTION
BUDGETAIRE ET COMPTABLE PUBLIQUE (GBCP)
DANS LES ORGANISMES**

Dossier de prescriptions générales

Fascicule 4 : Recette

VERSION 1.0

SOMMAIRE

Légende des symboles utilisés dans le document.....	4
Avertissement.....	4
1 Principes généraux et objets de gestion	5
1.1 Principes structurants	5
1.2 Description générale du processus.....	7
1.3 Définitions	7
2 Référentiels	10
2.1 Les référentiels budgétaires.....	10
2.2 Les référentiels comptables	12
2.3 Le référentiel des tiers clients	14
2.4 Les autres référentiels	14
2.5 Les imputations budgétaires, comptables et analytiques et autres informations de la recette.....	15
3 Processus standard	16
3.1 Présentation du processus.....	16
3.2 Rôles et habilitations	16
3.3 Vision schématique du processus par activités et rôles	17
3.4 Constatation et liquidation de la créance	17
3.5 Prise en charge, recouvrement et encaissement par le comptable	21
3.6 Pièces justificatives à fournir	24
3.7 Synthèse des impacts comptables du processus standard	25
4 Variantes et compléments.....	26
4.1 Recettes au comptant.....	26
4.2 Indu	28
4.3 Titre collectif et validation en masse de titres individuels	33
4.4 Administration des ventes	33
4.5 Relances et contentieux	36
5 Gestion des corrections et annulations	39
5.1 Corrections	39
5.2 Réductions et annulations de titres de recette	40
5.3 Les réductions à caractère commercial : rabais, remises, ristournes	55
5.4 Admissions en non-valeur	57
5.5 Remises gracieuses	58
5.6 Escompte	59
5.7 Modifications des imputations	60
6 Opérations particulières	61
6.1 Recettes globalisées et fléchées	61
6.2 Contrats de recherche	62
6.3 Opérations pour compte de tiers	62
6.4 Facturation interne.....	63
6.5 Régies de recettes	64
6.6 Cessions d'immobilisations	65
6.7 Stocks d'en cours et de produits finis	65
6.8 Gestion de la TVA	65
6.9 Encaissements dans des devises autres que l'euro et gestion des écarts de change	65
7 Vue d'ensemble complétée.....	66
8 Choix organisationnels.....	67
8.1 Récapitulatif des fonctions et rôles.....	67
8.2 Dispositifs de contrôle interne et d'audit.....	68
8.3 Emission de factures dématérialisées	69
9 Synthèse des impacts budgétaires-comptables.....	71
9.1 Principes.....	71

9.2	Tableau de synthèse des impacts comptables.....	72
10	Restitutions.....	73
11	ANNEXES.....	75
11.1	Annexe 1 : Référentiel des clients.....	75
11.2	Annexe 2 : Procédure d'encaissement.....	76
11.3	Annexe 3 : Description du processus de recouvrement et d'encaissement	77

LEGENDE DES SYMBOLES UTILISES DANS LE DOCUMENT

Dans l'ensemble des fascicules du DPG, des icônes sont utilisées pour signaler :

Une prescription réglementaire	
Une recommandation	
Une bonne pratique	
Une mauvaise pratique ou une pratique obsolète	
Une nouveauté liée au GBCP	

AVERTISSEMENT

Le présent fascicule est structuré par la description des processus opérationnels. Il est conçu pour être consulté indépendamment des autres fascicules et se compose de cinq parties principales :

- les référentiels et invariants communs avec les autres processus (paragraphe 1, 2) ;
- la description du processus courant, dans son état sa version le plus simple (paragraphe 3) ;
- les variantes et compléments du processus courant (paragraphe 4, 5) ;
- les cas de gestion plus complexes (paragraphe 6, 7) ;
- les aspects organisationnels.

L'objectif est d'exposer en un premier temps les cas de gestion les plus courants, applicables à tous types d'organismes, puis de traiter de manière individuelle les cas de gestion plus complexes. Les traitements en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale sont déclinés pour chaque cas de gestion.

1 PRINCIPES GÉNÉRAUX ET OBJETS DE GESTION



1.1 Principes structurants



Une gestion budgétaire conforme au décret GBCP

- Les recettes sont comptabilisées au moment de leur encaissement. Plus précisément, c'est le rapprochement de l'encaissement avec le titre de recette qui a un impact en comptabilité budgétaire, à la date du rapprochement.
- La comptabilisation de la recette lors de l'encaissement constitue une incitation à fluidifier et rendre plus efficient le processus.
- Les acteurs sont responsabilisés tout au long du processus.

Une logique de prévisions des recettes et d'un pilotage associé

- Le risque principal lié au processus de la recette est l'absence de maîtrise de la soutenabilité budgétaire de l'organisme, les recettes et les dépenses étant mises en regard dans le budget.
- Les responsables opérationnels sont incités à maîtriser les risques budgétaires en améliorant la prévision des recettes et leur pilotage.

Il convient donc lors des différentes phases de veiller à :

- la qualité du pilotage et du suivi des recettes ; elles peuvent faire l'objet d'un suivi dès la « commande client » ou plus généralement dès l'évènement à l'origine de la créance ;
- la bonne identification et le correct enregistrement des créances (notamment l'exhaustivité des imputations) ;
- la qualité du suivi des recettes fléchées.

Une recherche d'efficacité et de fluidité pour le processus de la recette

- La professionnalisation des acteurs du processus de la recette doit permettre d'améliorer l'efficacité du processus et de recentrer les acteurs métier vers leurs missions premières.
- La mutualisation des fonctions supports (traitement et suivi des créances, ventes) permet de professionnaliser les acteurs et de maîtriser les coûts des fonctions financières.
- Les contrôles interruptifs sont autant que possible limités de façon à favoriser la fluidité de la chaîne ; la fiabilité du processus de la recette est assurée par le renforcement de la démarche de contrôle interne ; une structure d'audit interne chargée d'en évaluer la performance et la conformité aux normes préétablies est souhaitable dans les organismes où de nombreux acteurs doivent intervenir.
- En particulier, afin de favoriser l'efficacité, il est recommandé de limiter le nombre d'acteurs intervenant sur la saisie de chaque acte dans le système d'information. Le principe d'un acteur de saisie auquel succède un acteur de contrôle/validation doit autant que possible être généralisé. D'autres contrôles peuvent par la suite être organisés pour vérifier d'une part l'exactitude des actes saisis et d'autre part le bon fonctionnement du processus lui-même.

Le renforcement de la démarche de contrôle interne

Les démarches de fluidification des processus et de pilotage de la gestion reposent sur le renforcement de la démarche de contrôle interne.

Les contrôles de l'ordonnateur

Au sein de la sphère gestionnaire, les principes de contrôles suivants sont mis en application.

- Les contrôles sont définis en fonction des risques et positionnés au plus près de la naissance de ces risques.
- L'autocontrôle, effectué par les acteurs principaux de chaque étape au moment où ils réalisent les tâches, est largement mis en avant conformément au principe de responsabilisation des acteurs.
- Le contrôle mutuel, qui se définit comme le contrôle exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent ou par une entité sur les opérations d'une autre entité est intégré aux procédures et repose sur la séparation des tâches. Les objectifs sont doubles :
 - garantir la continuité de service à travers une vraie polyvalence des agents ;
 - éviter les « domaines réservés » générateurs de risques potentiels forts.
- Le contrôle de supervision, exercé a priori ou a posteriori par un acteur tiers (supérieur hiérarchique) est fonction de la criticité du risque à maîtriser et des enjeux.

Pour les organisations les plus complexes, une fonction de pilotage de l'ensemble du processus afin d'en assurer l'efficacité (qualité, délais, productivité) permet de s'assurer du bon déroulement du processus. Une fonction d'audit interne permettant l'évaluation du processus pour s'assurer de la qualité des dispositifs de contrôle interne doit également être mise en œuvre¹. Dans ce contexte, le principal défi repose sur la rénovation des modes d'exercice des contrôles qui ne peut être envisagée sans le développement en parallèle de fonctions de pilotage et d'évaluation du processus de la recette.

Les contrôles du comptable

L'application des principes énoncés dans le paragraphe *supra* pour la sphère gestionnaire a pour effet de définir un nouvel équilibre dans le processus de la recette. Les contrôles sont renforcés en amont, et permettent l'adaptation des contrôles exercés par le comptable en bout de chaîne.

Une priorité accordée à la dématérialisation

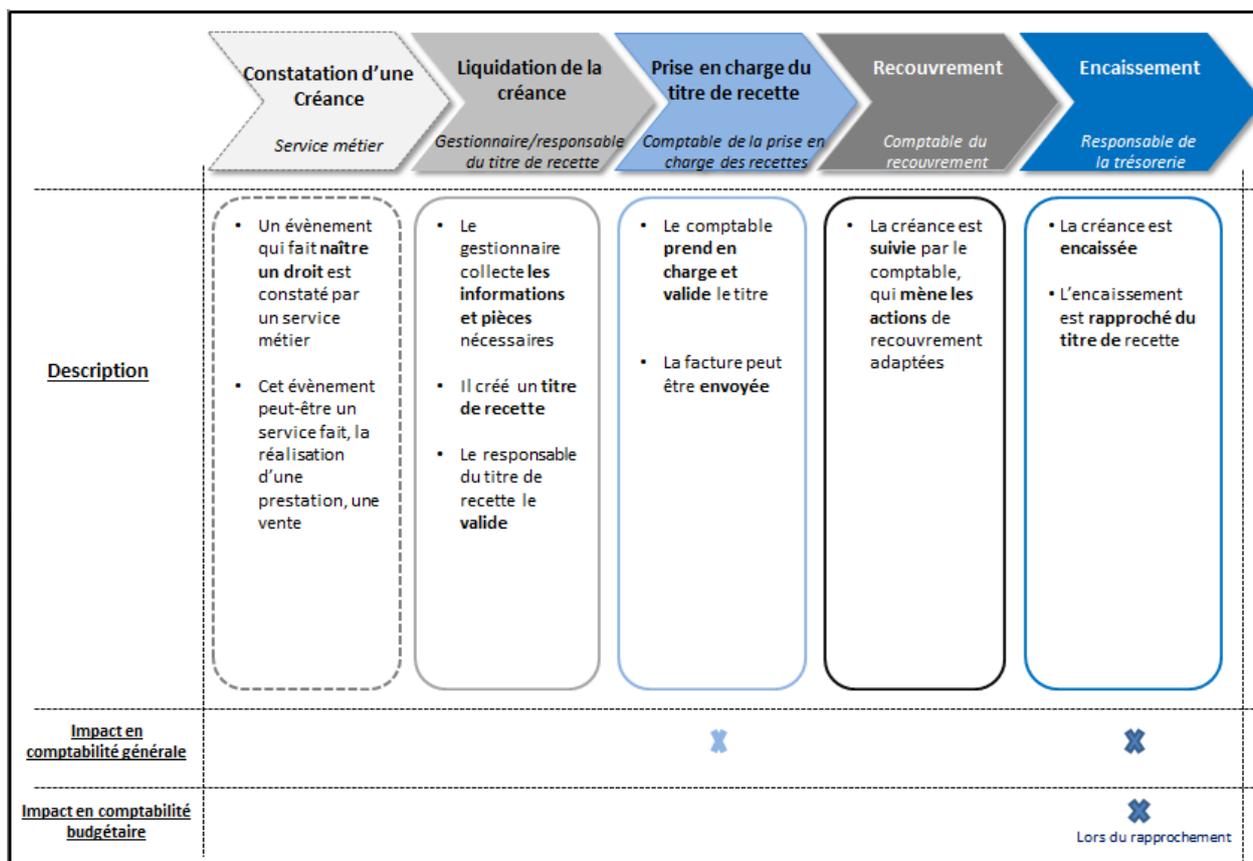
De manière générale, la dématérialisation est favorisée suivant trois axes :

- la transmission des actes de gestion ;
- la gestion des pièces justificatives associées ;
- la réception et l'émission de documents avec l'extérieur (factures et commandes, notamment).

¹ Articles 216 à 218 du décret GBCP.

1.2 Description générale du processus

Le processus de la recette s'organise autour de cinq activités principales, chacune étant associée à un rôle. Ces activités et rôles, décrits ci-dessous, se retrouveront dans l'ensemble des processus liés à la recette (processus standard, mais également variantes et compléments).



DESCRIPTION GÉNÉRALE DU PROCESSUS DE LA RECETTE

1.3 Définitions

1.3.1 Recettes des organismes



Le terme « recettes » est pris dans son sens budgétaire : ensemble des moyens assurant la couverture des « dépenses ».

Les recettes correspondent aux encaissements rapprochés à un titre de recette de l'exercice et se traduisent par des flux entrants. Leur montant prévu au budget a un caractère évaluatif.

Toutes les recettes, qu'elles émanent d'activités lucratives ou non lucratives, doivent être incluses dans les prévisions budgétaires.

D'origines variées, les recettes d'un organisme peuvent provenir :

- de l'Etat (subvention pour charge de service public, dotation en fonds propre et autres subventions de l'Etat) ;
- d'un tiers autre que l'Etat (subvention, dons et legs, mécénat, activité commerciale, etc.).

Elles peuvent être sans contrepartie directe, ou avec : prestations de service, vente de produits etc.

1.3.2 Recettes fléchées

Par principe, les recettes sont globalisées. Par exception, elles peuvent être fléchées.

Le principe de l'unité de caisse demeure intangible, et le fléchage des recettes ne remet pas en cause la fungibilité de la trésorerie, qui reste toujours applicable.

Les recettes fléchées sont des recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement.

Les opérations liées aux recettes fléchées peuvent être partiellement autofinancées.

Exemples : dotation en fonds propres de l'État destinée à un investissement, financement reçu dans le cadre des investissements d'avenir, financement des contrats de recherche, etc.

1.3.3 Créance

Le terme « créance » employé dans le DPG permet d'identifier un droit de nature financière de l'organisme sur un tiers, et inversement, une obligation d'un tiers envers l'organisme.

1.3.4 Produits

Les produits de l'organisme sont définis dans la norme 4 du recueil des normes comptables des organismes comme une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Deux catégories de produits sont distinguées, les produits de fonctionnement et les produits financiers :

- les produits de fonctionnement sont constitués par l'ensemble des produits se rapportant à l'activité de l'organisme ; ils se distinguent entre :
 - les produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels, etc.) :
 - produits liés aux ventes et aux prestations de services,
 - produits des cessions d'éléments d'actifs,
 - autres produits de gestion,
 - production stockée et immobilisée,
 - produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public,
 - reprises sur amortissements, dépréciations et provisions liées aux produits de fonctionnement,
 - reprises du financement rattaché à un actif,
 - autres produits,
 - les produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente, c'est-à-dire provenant d'une opération où l'organisme reçoit d'une entité une valeur sans lui donner directement de contrepartie de valeur équivalente (subventions reçues, dons et legs, etc.) :
 - subventions de fonctionnement en provenance de l'Etat et des autres entités publiques,
 - subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'Etat et des autres entités publiques,
 - dons et legs,
 - impôts et taxes affectés,
 - autres produits ;

- Les produits financiers sont générés par les immobilisations financières, les valeurs mobilières de placement, la trésorerie et les instruments financiers :
 - produits des participations, des avances et des prêts,
 - produits de cession des immobilisations financières,
 - intérêts sur créances non immobilisées,
 - produits de la trésorerie et des valeurs mobilières de placement,
 - produits nets de cession d'équivalents de trésorerie et de valeurs mobilières de placement,
 - gains de change liés aux dettes financières, aux instruments financiers et aux éléments constitutifs de la trésorerie,
 - autres produits financiers liés aux instruments financiers, aux éléments constitutifs de la trésorerie, aux dettes financières et aux garanties accordées par l'organisme,
 - reprises sur dépréciation et provisions liées aux produits financiers.

Les gains de change qui concernent les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'organisme sont classés conformément à la nature de l'opération à laquelle ils se rapportent, c'est-à-dire dans les produits de fonctionnement.

La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, ni de produits extraordinaires. Cette position, identique à celle du recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), se justifie par le fait que les opérations menées par un organisme sont en lien avec ses missions et qu'elles ne revêtent pas, par conséquent, un caractère exceptionnel.

1.3.5 Titre de recette

Document matérialisant la créance vis-à-vis d'un tiers, le titre de recette comporte deux volets :

- un volet ordre de recouvrer qui représente la créance ;
- un volet avis des sommes à payer envoyé au redevable, qui est la facture dans le cadre d'une relation commerciale.

Ordre de recouvrer

Le titre de recette validé par l'ordonnateur et transmis au comptable vaut ordre de recouvrer pour ce dernier.

Avis des sommes à payer

L'avis des sommes à payer est destiné au redevable et doit contenir les renseignements permettant son information sur la dette qu'il a envers l'organisme.

L'avis des sommes à payer reprend les principaux éléments figurant sur le titre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation). Il précise par ailleurs les coordonnées de l'agent comptable, les références bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette.

Il précise en particulier le numéro du titre de recette. Ce numéro permettra le rapprochement de l'encaissement et du titre correspondant et la constatation d'une recette budgétaire.

2 REFERENTIELS

2.1 Les référentiels budgétaires



La comptabilité budgétaire est obligatoirement tenue en euros à partir des nomenclatures par nature et, le cas échéant, par origine et par opération pour les recettes.

L'axe « Organisation budgétaire » permet de décrire les structures de l'organisme.

La budgétisation et le suivi budgétaire peuvent être réalisés au croisement des quatre axes, en fonction des besoins de pilotage de l'organisme.



2.1.1 Nomenclature par nature²

La nomenclature par nature correspond au plan de compte budgétaire. Les comptes budgétaires sont définis en correspondance avec des regroupements de comptes du plan comptable des organismes.

Les recettes sont regroupées en deux agrégats, les recettes globalisées et les recettes fléchées.

Les recettes globalisées se subdivisent en :

- subventions pour charges de service public ;
- autres financements de l'Etat ;
- fiscalité affectée ;
- autres financements publics ;
- ressources propres.

Les recettes fléchées se subdivisent en :

- financements de l'Etat fléchés ;
- autres financements publics fléchés ;
- mécénats fléchés ;
- autres recettes fléchées.

Les comptes budgétaires de la recette doivent permettre de présenter les recettes conformément à la cette répartition.



2.1.2 Nomenclature par origine

La nomenclature par destination pour les dépenses indique généralement la finalité de la dépense (qu'il s'agisse d'une activité, d'une finalité politique, d'une finalité stratégique, etc.). Par analogie, une nomenclature par origine peut être mise en place pour les recettes lorsque cela s'avère utile à l'organisme pour lui permettre de mettre en œuvre une budgétisation, une programmation et un suivi des recettes selon ses enjeux stratégiques : il peut par exemple s'agir de type de prestations ou d'activités commerciales.

Le choix de recourir aux origines appartient à l'organisme qui les définit en concertation avec ses tutelles.

Les origines doivent être définies de façon à permettre aux gestionnaires de les renseigner sans ambiguïté lors de l'imputation des recettes.

² Article 178 du décret GBCP.



Cette logique de présentation des recettes par origine et son utilisation pour la budgétisation relèvent d'une bonne pratique permettant d'enrichir le dialogue de gestion.

2.1.3 Nomenclature par opération

Dans certains organismes, des opérations sont définies pour modéliser des activités ou projets qui constituent des ensembles cohérents qui doivent être financés et suivis distinctement. Le budget est alors élaboré sur des triplets (opération/origine/nature). La budgétisation sur l'axe « Opération » permet d'effectuer la planification et le suivi pluriannuel et infra-annuel des opérations en mettant en regard les dépenses et les recettes qui leur sont respectivement imputées.

Les recettes rattachées à chaque opération sont détaillées et présentées selon l'axe « Nature ».

En particulier, les opérations liées aux recettes fléchées doivent faire l'objet d'un suivi spécifique dès leur commencement et jusqu'à leur achèvement. L'axe « Opération » peut ainsi être utilisé pour identifier les opérations liées à des recettes fléchées et tracer toutes les écritures de comptabilité budgétaire relatives à celles-ci.

En revanche, les opérations pour compte de tiers³ sont définies comme étant « non budgétaires » (donc exclues du tableau des autorisations budgétaires) puisqu'il s'agit d'opérations explicitement qualifiées « de trésorerie ».

Dans les cas complexes, les opérations peuvent faire l'objet d'une déclinaison hiérarchisée. Dans ce cas les « sous-opérations » ou éléments d'opérations peuvent faire l'objet de la budgétisation, de l'imputation des recettes et du suivi détaillé, les niveaux agrégés étant réservés au seul suivi.

Il convient de noter qu'il s'agit du seul axe sur lequel la budgétisation et la programmation ne sont pas exhaustives, c'est-à-dire que toutes les recettes de l'organisme ne sont pas nécessairement définies par opération.

2.1.4 Organisation budgétaire

L'organisation budgétaire décrit la hiérarchie des entités budgétaires de l'organisme impliquées dans la gestion et le pilotage budgétaire. Les niveaux les plus hauts de la hiérarchie correspondent aux centres de responsabilité budgétaire (CRB) qui modélisent les ordonnateurs ; les autres niveaux représentent généralement les services opérationnels.

C'est au niveau des CRB que peuvent s'effectuer la programmation et le dialogue de gestion.



Les CRB ne doivent pas être définis en-deçà du niveau de pilotage budgétaire de l'organisme et correspondent généralement aux ordonnateurs principaux, secondaires et délégués.

Les services opérationnels définis dans la hiérarchie représentent le niveau de détail sur lequel porte la programmation et l'exécution des dépenses et des recettes.

L'organisation budgétaire définie doit être cohérente avec le processus de dialogue de gestion en place dans l'organisme.

L'axe « Organisation budgétaire » est facultatif pour les recettes. En fonction de leurs besoins, les organismes décideront de l'utilisation de cet axe pour la gestion des recettes.

Pour les organismes les plus simples, l'organisation budgétaire peut se limiter à une seule valeur correspondant à l'organisme lui-même.

³ Présentées dans le fascicule « comptabilités » du présent DPG.

Rôles des ordonnateurs

L'ordonnateur principal

Il est chargé :

- de la préparation du budget initial de l'organisme ainsi que des budgets rectificatifs et des reports de crédits ;
- de la préparation des budgets rectificatifs d'urgence et des mouvements de fongibilité asymétrique ;
- de l'exécution du budget de l'organisme, en dépenses et en recettes.

L'ordonnateur secondaire

Il reçoit une délégation de pouvoir de l'ordonnateur principal.

L'ordonnateur secondaire exécute les opérations de dépenses et de recettes qui relèvent de son domaine de compétence. Un ordonnateur secondaire peut être :

- soit un ordonnateur secondaire de droit : son existence est prévue par le texte portant organisation de l'organisme ;
- soit un ordonnateur secondaire désigné : la délégation de pouvoir accordée par l'ordonnateur principal délimite expressément le champ de compétences.

L'ordonnateur délégué

Chaque ordonnateur, principal ou secondaire, peut déléguer sa signature, selon les dispositions prévues par le texte institutif de l'organisme.

L'ordonnateur, principal ou secondaire, reste compétent pour les opérations budgétaires qui le concernent, et se décharge uniquement d'une partie de ses tâches.

2.2 Les référentiels comptables

2.2.1 Entités comptables

Agent comptable principal

Chaque organisme soumis à la comptabilité publique dispose obligatoirement d'un et d'un seul agent comptable principal.

Toutefois, plusieurs organismes peuvent avoir le même agent comptable. Cependant, si le même agent comptable peut exercer ses fonctions dans plusieurs organismes, que ce soit *es qualité* ou *intuitu personae*, il existe autant de postes comptables que d'organismes dotés de la personnalité juridique.

Agent comptable secondaire

La comptabilité générale est tenue sous la responsabilité d'un comptable public. Il existe par organisme, un poste comptable principal à la tête duquel est placé un [et un seul] agent comptable, chef des services de la comptabilité.

Les agents comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal. Ils sont soumis à l'ensemble des obligations incombant aux comptables publics.

Pour les organismes qui le justifient, plusieurs agences comptables secondaires sont parfois définies. Dans ce cas, des agents comptables doivent être nommés pour concourir à la tenue des comptabilités.

L'étendue des compétences de l'agent comptable secondaire dépend de l'organisation retenue au plan local, avec une gradation allant :

- de l'exercice de fonctions complètes d'agent comptable avec suivi de l'exécution d'un budget et intégration des comptes dans la comptabilité de l'agent comptable principal seulement en fin d'exercice ;

- à de simples opérations de décaissement et d'encaissement pour le compte de l'agent comptable principal.

Un comptable peut être assignataire de plusieurs ordonnateurs, principal ou secondaires. Un ordonnateur principal est rattaché à un comptable principal. Les ordonnateurs secondaires et délégués peuvent être rattachés au comptable principal ou à un comptable secondaire.

Toute écriture comptable doit être liée à un comptable, principal ou secondaire dans le système d'information.

Régisseur

Des régisseurs (qui n'ont pas qualité de comptable public) peuvent être chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement.

Le régisseur est habilité à effectuer certaines opérations normalement réservées à l'agent comptable, opérations dont il est personnellement et pécuniairement responsable dans les mêmes conditions qu'un comptable public. Un régisseur est dit « de recettes » quand il est chargé des opérations d'encaissement, et « d'avances » s'il effectue des opérations de paiement. Une même personne peut cumuler les deux fonctions.

Le régisseur répond à la nécessité de faciliter les rapports entre les usagers et les services comptables de l'organisme et d'effectuer certaines opérations dans des délais très brefs. Le recours à une régie n'est cependant possible que pour certaines opérations de dépenses et de recettes.

2.2.2 Plan comptable et normes comptables des organismes

Les normes de comptabilité générale applicables par le secteur public font l'objet d'un avis préalable du Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP). Les normes qui s'imposent aux organismes publics ont vocation à être regroupées dans un recueil.

Ces normes sont elles-mêmes déclinées par des instructions de la Direction générale des finances publiques (DGFIP).

Les systèmes d'information (SI) comptables et financiers des organismes publics doivent pouvoir permettre aux agents comptables d'enregistrer les opérations en comptabilité générale conformément au recueil des normes comptables et à l'instruction qui la décline.

A titre d'illustration, les SI comptables et financiers doivent être en mesure de tenir compte des éléments suivants :

- distinction entre les dispositifs d'intervention pour compte propre et les dispositifs d'intervention pour compte de tiers ;
- évolution symétrique de l'actif (amortissement, dépréciation, etc.) et du financement qui s'y rattache ;
- contre-passation systématique des charges à payer et produits à recevoir (extourne) en début d'exercice N+1 et abandon de la méthode de l'ordre de paiement ;
- enregistrement systématique de tous les engagements juridiques sans service fait (en tant que notion budgétaire) en engagement hors-bilan (classe 8).

Les principales normes validées à la date de publication de ce dossier font l'objet de développements dans le fascicule « comptabilités » du présent DPG.

2.3 Le référentiel des tiers clients

Ce référentiel est obligatoire et s'applique à tous les tiers débiteurs, et pas seulement aux clients dans une relation commerciale.

Les informations sur un tiers débiteur figurant dans le référentiel des tiers peuvent être organisées en trois parties (plus détaillées en annexe 1) :

- données générales :
 - type de client : personne morale ou physique, en France ou à l'étranger, etc.
 - identification du client : celle-ci dépend du type de client ;
- données relatives au recouvrement :
 - adresse,
 - coordonnées bancaires du client dans le cas particulier du prélèvement automatique ;
- données de suivi :
 - il s'agit des données permettant de connaître le statut et la fiabilité des différents clients, permettant notamment les contrôles sur ces clients.

2.4 Les autres référentiels

Les référentiels relatifs à l'organisation et aux autres critères de suivi doivent donner une description exhaustive et partagée de l'organisation. Ces référentiels doivent permettre le suivi des différents métiers et activités de l'organisme.

Sans caractère d'exhaustivité ni d'obligation, les référentiels suivants peuvent être envisagés.

2.4.1 Les référentiels relatifs aux axes d'analyse

Plusieurs axes d'analyse peuvent être définis pour suivre ou piloter la gestion opérationnelle des organismes (natures analytiques, centres de profits, affaires, activités, etc.).

2.4.2 Le référentiel des articles (vendus)

De manière optionnelle, un référentiel des articles ou des natures d'achats peut être mis en œuvre (articles achetés, stockés, etc.). Le cas échéant, ces articles peuvent être liés à des comptes budgétaires et généraux pour faciliter l'imputation lors de l'exécution de la recette.

2.5 Les imputations budgétaires, comptables et analytiques et autres informations de la recette

Les informations retranscrites dans l'outil informatique doivent permettre à chaque étape du processus de procéder aux contrôles nécessaires et de générer les écritures comptables attendues.

- Lors de l'émission du titre de recette par le gestionnaire du titre de recette, les éléments d'imputations budgétaires et comptables doivent être renseignés (compte général, nature, opération le cas échéant).
Les informations relatives aux tiers débiteurs et aux conditions de paiement, doivent être également renseignées. Les autres axes (organisation, origine, etc.) destinés au suivi budgétaire sont facultatifs.
- Lors de la prise en charge par le comptable, ces informations permettent de générer les écritures en comptabilité générale.
- Lors du rapprochement entre l'encaissement et le titre de recette, ces informations permettent de générer les écritures en comptabilité budgétaire.



Afin de garantir la cohérence de chaque recette, de fluidifier le processus et de faciliter les contrôles le plus en amont possible (et éviter ainsi les erreurs de comptabilisation ou de paiement), il est souhaitable de pouvoir renseigner au plus tôt l'ensemble des informations utiles.

Notion d'imputations :

Dans la suite du document, on appelle imputation l'ensemble des critères comptables, budgétaires et analytiques attachés à un titre ou une demande de reversement, qui permet :

- la comptabilisation en comptabilité générale ;
- la comptabilisation en comptabilité budgétaire ;
- le cas échéant, la comptabilisation en comptabilité analytique (si celle-ci est mise en œuvre) ;
- un suivi de gestion à travers des restitutions et tableaux de bord.

Multi-imputation :

Un titre de recette ou une demande de reversement sont multi-imputations s'ils comportent plusieurs combinaisons de critères d'imputation. Par exemple, une facture client peut nécessiter plusieurs imputations si elle correspond à un ensemble de ventes de natures différentes (vente d'un dispositif avec matériel et main d'œuvre, par exemple).

Il est préférable que les outils informatiques puissent gérer des recettes multi-imputations.

3 PROCESSUS STANDARD

La présentation de l'exécution des recettes s'articule autour d'un processus standard, commun à tous les cas de recette, complété par :

- des variantes et compléments qui viennent le modifier ou le compléter ;
- des opérations particulières qui correspondent à des besoins et des moments spécifiques.

3.1 Présentation du processus

Le processus standard est composé d'activités effectuées par différents rôles.

Le processus débute avec la constatation d'un droit, d'une créance. L'évènement à l'origine de la créance qui ouvre ce droit peut être une vente, une prestation réalisée, un service fait. Il est constaté en général par un service métier.

Le gestionnaire du titre de recette est en charge de la collecte des différentes informations et pièces nécessaires à la liquidation de la créance. Il crée le titre de recette, qui est validé par le responsable du titre de recette.

Une fois validé par le responsable du titre de recette qui doit avoir qualité d'ordonnateur, le titre de recette vaut ordre de recouvrer et est transmis au comptable de la prise en charge des recettes. Ce dernier prend en charge et valide le titre de recette, qui est alors comptabilisé en comptabilité générale. La facture ou l'avis des sommes à payer peut être envoyé au débiteur par le comptable ou par l'ordonnateur.

Le comptable du recouvrement mène ensuite les actions de recouvrement adaptées.

Le responsable de la trésorerie reçoit l'encaissement, qui est comptabilisé en comptabilité générale, et réalise le rapprochement avec le titre de recette. La recette est alors comptabilisée en comptabilité budgétaire.

3.2 Rôles et habilitations



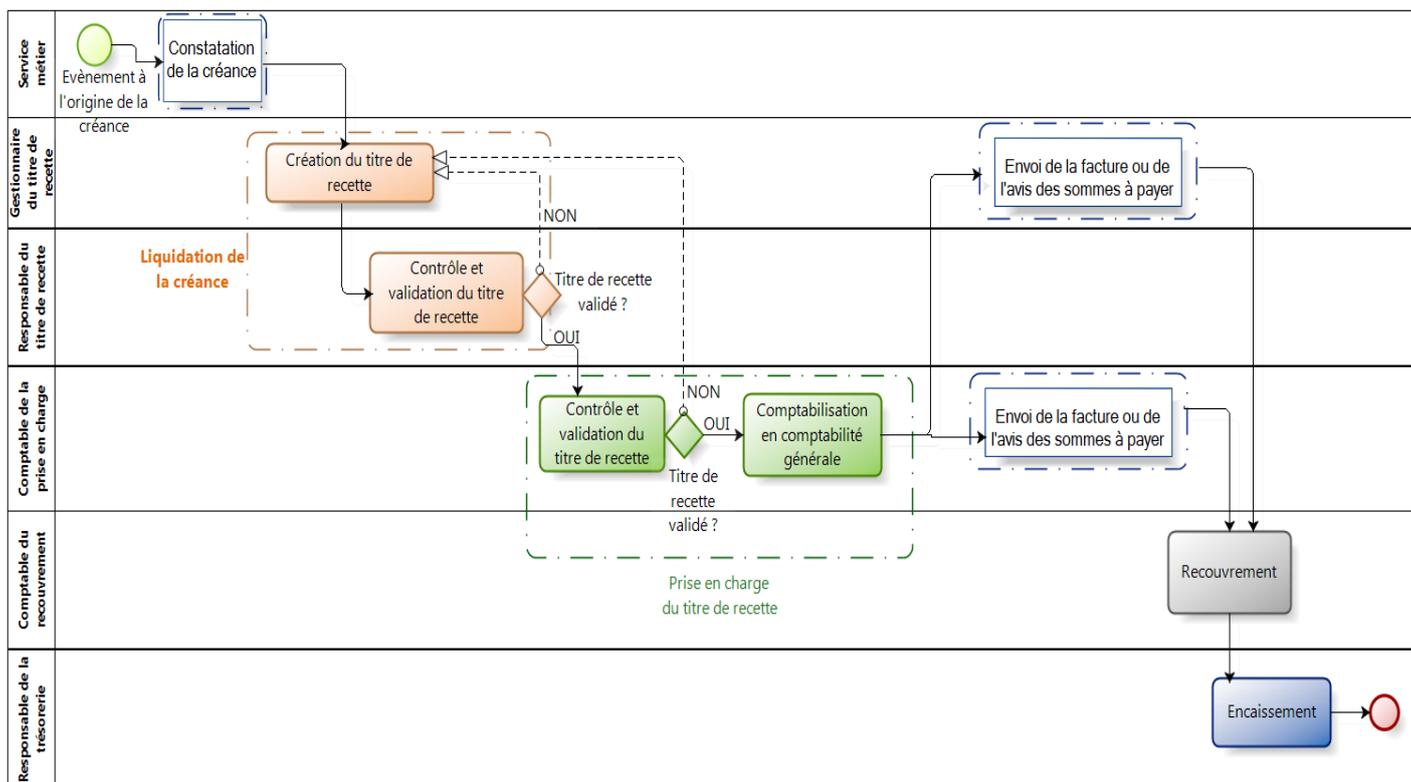
Le système d'information (SI) devra garantir l'exécution de l'ensemble des opérations financières et comptables des organismes. La protection des habilitations doit assurer l'intégrité et la confidentialité des données des utilisateurs habilités. Une habilitation concerne un acteur, auquel on attribue un ou plusieurs rôles, sur un ou plusieurs périmètres donnés.

Tout utilisateur du système doit faire l'objet d'une habilitation.

La gestion des habilitations est décrite dans l'annexe 1 du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux⁴.

⁴ Présentée en annexe du présent DPG.

3.3 Vision schématique du processus par activités et rôles



VISION D'ENSEMBLE DU PROCESSUS STANDARD DE LA RECETTE

Dans la représentation du processus suivant le logigramme ci-dessus, les différents intervenants dans le processus sont modélisés par des rôles élémentaires, réalisant chacun une activité qui contribue au déroulement du processus.

Pour un organisme particulier, les acteurs opérationnels se voient attribuer un ou plusieurs rôles en fonction du choix d'organisation retenu pour cet organisme.

3.4 Constatation et liquidation de la créance

3.4.1 Constatation de la créance

3.4.1.1 Evènement à l'origine de la créance

L'évènement à l'origine d'une créance peut être :

- une livraison, la réalisation d'une prestation, ou encore une vente ;
- le résultat d'une décision, par exemple une décision d'attribution de subvention au profit de l'organisme ;
- directement une facture en l'absence de la formalisation d'une décision.



Dans le cadre du processus standard, cette étape se déroule hors système et n'a aucun impact comptable ni budgétaire.

Néanmoins, afin de favoriser le pilotage et la prévision des recettes, un suivi peut être effectué dès cette étape si l'outil le permet.

L'étape consiste principalement à préparer la facturation et à réunir les pièces justificatives qui permettront ensuite au gestionnaire des titres de recette d'émettre le titre de recette.



Par ailleurs, les systèmes d'information peuvent offrir aux organismes qui en ont le besoin (niveau important de ventes de biens ou de prestations de services) des fonctionnalités permettant la constatation des produits dès l'acquisition du droit par l'organisme⁵.

Cette constatation des droits dans le système peut se faire de deux manières :

- par simple validation par le service métier de l'acquisition du droit ; cette validation doit être valorisée financièrement mais ne porte pas nécessairement les informations nécessaires à un suivi détaillé de la créance (imputations budgétaires et comptables, nature de la créance, débiteur, prévision d'encaissement, etc.) ;
- par certification de l'acquisition du droit (C.A.D) par le service métier : cette validation doit être valorisée financièrement et porter les imputations budgétaires et comptables permettant le suivi et le recouvrement de la créance ; elle se traduit par une écriture comptable de produit à recevoir (débit du compte 418 – Client – titre de recette à établir par le crédit d'un compte de classe 7 - Produits).

Dans les deux cas, une restitution permettra de connaître à n'importe quel moment de l'exercice le montant des produits à recevoir.

Le critère de rattachement des produits à l'exercice est précisé, selon chaque catégorie de produit, dans la norme « produits » du recueil des normes comptables des organismes.

3.4.1.2 Suivi de la performance du processus

Dans le cas où le système permet d'enregistrer le fait générateur, la date de l'évènement à l'origine de la créance est relevée afin de mesurer le délai de traitement des créances. Ce suivi de la performance du processus pourra inciter les gestionnaires à déclencher le processus au plus près de l'évènement à l'origine de la créance et à mettre en œuvre des mesures correctives le cas échéant.

3.4.2 Liquidation de la recette : création du titre de recette

L'étape de création du titre de recette permet d'initier un circuit de validation par les acteurs qui interviendront par la suite dans le processus.

Cette étape n'a aucun impact comptable ni budgétaire.

3.4.2.1 Notion de titre de recette

Le titre de recette est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge un recouvrement. Il est le support du recouvrement. Il a un caractère budgétaire au moment de son rattachement à l'encaissement afférent. Le titre de recette se rapporte donc à des opérations comptables se traduisant par un flux financier réel avec impact budgétaire.

Chaque organisme est libre de présenter le titre de recette comme il le souhaite. Un certain nombre d'indications doivent néanmoins figurer obligatoirement sur le document. Le titre de recette doit effectivement comporter les renseignements et références d'ordre administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer le contrôle de la recette et l'exécution dans les comptabilités budgétaires et générales.

⁵ Le recueil des normes comptables des organismes indique en effet que " le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable ".

Un titre de recette se présente en deux volets :

- **l'ordre de recouvrer** qui constitue le document représentatif de la créance, pièce justificative à produire par l'agent comptable à l'appui du compte intéressé ;
- **l'avis des sommes à payer**, envoyé par l'agent comptable ou les services de l'ordonnateur au redevable.

L'avis des sommes à payer peut par ailleurs, le cas échéant, prendre la forme d'une facture commerciale (notamment en cas de vente de bien ou service par l'organisme).

3.4.2.2 Présentation matérielle du titre de recette

Les titres de recette doivent être identifiés de manière unique, et être restituables et auditable en permanence dans l'outil informatique.



Le regroupement par bordereaux n'est, de ce fait, pas reconduit. Le recours à des bordereaux n'est par ailleurs pas une bonne pratique, puis qu'il concourt à grever l'efficacité du processus par rapport à une transmission au fil de l'eau des titres de recette.

Les titres de recettes doivent comporter les éléments suivants :

- généralités sur le document :
 - concernant l'organisme (intitulé de l'organisme, dénomination de l'ordonnateur, dénomination du comptable assignataire),
 - concernant le document (exercice budgétaire, identification de la structure à l'origine du titre, numéro du titre de recette, date d'émission) ;
- informations sur le redevable : identification (numéro de matricule dans le fichier client), dénomination ou raison sociale, adresse ;
- commentaires généraux : objet de la recette, référence des faits générateurs, énumération des pièces jointes produites ;
- références budgétaires et comptables ; dans un cas général le titre peut être multi-imputation :
 - références de la recette budgétaire : imputation(s) budgétaire(s) par nature, imputation(s) budgétaire(s) par origine(s), imputation(s) budgétaire(s) organisationnelle(s),
 - références comptables : compte(s) par nature ;
- éléments de liquidation (pour chaque ligne de liquidation) :
 - le montant HT à recouvrer,
 - le détail de la TVA : compte de comptabilisation (pour chaque taux de TVA différent : montant TVA collectée et taux de TVA intra-communautaire) ;
- totaux significatifs (montants HT et TTC de toutes les lignes de liquidation) et somme due par le redevable ;
- fin de document : la formule exécutoire.

3.4.2.3 Le rôle du gestionnaire du titre de recette

Le gestionnaire du titre de recette saisit le titre de recette dans l'outil.

Si la constatation de l'évènement à l'origine de la créance est enregistrée dans le système, ses caractéristiques peuvent être reprises pour initier le titre de recette.

Dans le cadre d'une activité commerciale, l'ensemble des éléments constitutifs de la facture client sont renseignés.

Cette étape n'a aucun impact comptable ni budgétaire.

Le gestionnaire du titre de recette contrôle la qualité des informations transmises par les services métiers. Il réalise en particulier les contrôles suivants :

- il s'assure que les créances sont fondées, que les éléments justifiant la créance sont traçables, et que les informations saisies sont complètes et correctes ;
- il suit par ailleurs les délais de transmission de ces éléments par les services métiers ;
- il vérifie et gère les informations relatives au tiers débiteur ;
- il vérifie les pièces constituant le dossier ;
- il calcule le montant de la créance ;
- il type la créance afin d'indiquer si la recette est globalisée ou fléchée ;
- il indique les imputations budgétaires et comptables. L'imputation budgétaire permet notamment de suivre les recettes fléchées.

3.4.3 Liquidation de la recette : validation du titre de recette par le responsable du titre de recette

L'ensemble des éléments renseignés dans l'étape précédente est transmis pour validation au responsable du titre de recette. Ceci s'effectue dans la mesure du possible dans l'outil, par circuit de validation avec dématérialisation des pièces justificatives :

- en cas de refus, le titre de recette est retourné au gestionnaire pour modification ;
- en cas de validation matérialisée dans le système, le titre de recette, qui vaut désormais ordre de recouvrer, est transmis au comptable de la prise en charge des recettes.

Cette étape n'a aucun impact comptable ni budgétaire. Le titre de recette n'est pas transmis au débiteur à cette étape.



Dans le cadre du renforcement de la démarche de contrôle interne, il est nécessaire que les outils informatiques puissent retracer les opérations de contrôle réalisées, et notamment les motifs de refus du responsable du titre de recette. Les interventions des différents acteurs dans le processus doivent également pouvoir être retracées dans l'outil.

3.5 Prise en charge, recouvrement et encaissement par le comptable

3.5.1 Séparation des rôles

Concernant les activités relatives au comptable, il convient de distinguer les rôles de « prise en charge », de « recouvrement » et de « responsable de la trésorerie », même si ces rôles peuvent être tenus dans le cas général par un même service ou une même personne :

- le comptable chargé de la « prise en charge » constitue l'interlocuteur privilégié des gestionnaires et responsables des titres de recette ; il est responsable des contrôles liés à la prise en charge et de l'enregistrement des écritures comptables ; il est chargé de la validation du titre de recette, qui est ensuite mis en recouvrement ;
- le comptable chargé du « recouvrement » met en œuvre les procédures adéquates de recouvrement ;
- le responsable de la trésorerie réalise l'encaissement des créances.

3.5.2 Validation du titre de recette au fil de l'eau par le comptable de la prise en charge

3.5.2.1 Processus

L'ensemble des éléments validés dans l'étape précédente est transmis au comptable de la prise en charge des recettes. Le comptable de la prise en charge vérifie la validité de la créance, notamment l'autorisation de percevoir la recette.

Cette étape de transmission au comptable s'effectue préférentiellement dans l'outil informatique, par circuit de validation dématérialisé, incluant les pièces justificatives dématérialisées.

- Les imputations comptables du titre de recette peuvent être modifiées par le comptable de la prise en charge avant sa comptabilisation, dans la limite des dispositions définies par arrêté⁶. La modification est réalisée en coordination avec le responsable du titre de recette. Les possibilités de modification du comptable doivent être tracées et contrôlées par le système.
- Le comptable peut rejeter le titre de recette. Le système informatique doit alors permettre d'enregistrer un motif de rejet. Celui-ci est alors retourné au responsable du titre de recette pour modification⁷. Dans ce cas, il n'y a aucun impact comptable ou budgétaire.
- En cas de validation, le titre de recette est comptabilisé en comptabilité générale, sur la base des imputations renseignées. Il n'y a aucun impact en comptabilité budgétaire à ce stade. Le titre de recette comptabilisé n'est plus modifiable. Dans le cadre d'une activité commerciale, la facture peut alors être transmise au redevable par le comptable ou par l'ordonnateur.

3.5.2.2 Impacts comptables

La comptabilisation du titre de recette a les impacts suivants :

- comptabilité générale :
 - débit d'un compte de créances (classe 4), crédit d'un compte de produits (classe 7) ;
- dans le cas où une comptabilité auxiliaire client est mise en œuvre :
 - débit du compte du tiers, concomitamment au débit du compte de créances (classe 4) en comptabilité générale.

⁶ Les possibilités de modification par le comptable font l'objet d'un arrêté dédié.

⁷ Le rejet par le comptable se fait de manière dématérialisée : les bordereaux ne sont plus utilisés. Une vision unitaire est privilégiée : l'ensemble du titre est renvoyé vers le responsable du titre de recette.

Le comptable prend en charge les titres de recette au fil de l'eau : les bordereaux ne sont plus utilisés dans un système intégré et la transmission par voie dématérialisée des titres de recettes et des pièces justificatives est privilégiée⁸.

3.5.3 Envoi de l'avis des sommes à payer ou de la facture

Le titre de recette a été validé par le comptable de la prise en charge au fil de l'eau. Après la prise en charge, le titre de recette n'est plus modifiable. Il a désormais force exécutoire dans les conditions prévues par l'article L.252 du livre des procédures fiscales.

L'avis des sommes à payer ou la facture (dans le cadre d'une activité commerciale ou soumise à la TVA) est envoyé, avec une formule exécutoire, soit par l'ordonnateur, soit par le comptable.

Cette fonctionnalité peut être assurée en dehors du système budgétaire et comptable de l'organisme (le cas échéant, par un module périphérique externe qui doit pouvoir s'interfacer avec celui-ci). Elle doit faire l'objet d'un traitement spécifique adapté à chaque organisme.

L'avis des sommes à payer ou la facture est adressé au débiteur.



Dans le cadre de la dématérialisation, la transmission par voie électronique des différentes pièces au redevable est recommandée.

La facture doit par ailleurs comporter d'autres mentions obligatoires, résultant des dispositions de l'article 289 du code général des impôts, précisé par l'article 242 nonies A de l'annexe II au code général des impôts.

Il s'agit :

- du numéro et de la date de la facture ;
- des mentions relatives aux parties ;
- des mentions relatives aux opérations réalisées ;
- éventuellement la TVA ;
- du taux des pénalités exigibles le jour suivant la date de règlement inscrite sur la facture ainsi que le montant de l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement due au créancier en cas de retard de paiement, lorsque la facture est émise dans une relation commerciale régie par l'article L441-3 du code de commerce.

L'avis des sommes à payer doit également comporter certaines mentions obligatoires :

- des informations sur la dette que le redevable a envers l'organisme ;
- les principaux éléments figurant sur l'ordre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation) ;
- les coordonnées de l'agent comptable, les références bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette.

L'avis des sommes à payer ou la facture reprend les informations du titre de recette, dont son numéro pour permettre le rapprochement de l'encaissement.

Une fois l'avis des sommes à payer ou la facture envoyé, le comptable procède à son recouvrement.

⁸ Les bordereaux ne sont plus utilisés, sauf exception dans le cas où l'ordonnateur et le comptable disposent de deux systèmes d'informations différents et où le système en amont n'est pas auditable. Dans ce cas, il faut se retourner vers le comptable et la réglementation pour convenir d'un dispositif particulier à mettre en œuvre.

3.5.4 Recouvrement

3.5.4.1 Formule exécutoire du titre de recette

Le comptable du recouvrement est chargé du recouvrement et des contentieux éventuels. Il dispose pour cela du titre de recette, qui fonde l'action de recouvrement et a force exécutoire dans les conditions prévues par l'article L.252 du livre des procédures fiscales. Le comptable public muni de ce titre de recette exécutoire peut poursuivre l'exécution forcée de la créance correspondante auprès du débiteur.

Le titre de recette vaut titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. La mention de l'article 192 renvoie à l'article 28 du décret du 7 novembre 2012 qui fait référence à l'article L252A du livre des procédures fiscales qualifiant de titres exécutoires, les titres émis par les entités dotées d'un comptable public.

La formule exécutoire à apposer à la fin des titres de recettes est la suivante : « Pour valoir titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ».

3.5.4.2 Procédure de recouvrement

Tout titre de recette donne lieu à une phase de recouvrement amiable. En cas d'échec du recouvrement amiable, il appartient à l'agent comptable de décider l'engagement d'une procédure de recouvrement contentieux. Il en informe préalablement l'ordonnateur.

Le processus de recouvrement est le suivant :

- si le tiers (le client) adresse son paiement, le moyen de paiement est traité par le responsable de la trésorerie, le tiers et le titre de recette sont identifiés et le compte du tiers est soldé ; l'encaissement est enregistré et la créance est éteinte ;
- si le tiers n'adresse pas le règlement attendu, des actions de recouvrement doivent être engagées ;
- les actions de recouvrement peuvent déclencher la gestion de créances supplémentaires (frais divers de poursuite, intérêts de retard, majorations). Ces créances supplémentaires sont des droits nouveaux pour l'organisme qui sont enregistrées en comptabilité générale.

3.5.5 Encaissement

3.5.5.1 Processus

L'encaissement est la dernière étape du processus, et c'est à cette étape seulement que la recette est comptabilisée budgétairement (lors du rapprochement avec le titre), d'où la nécessité de fluidifier le processus. Le paiement de la créance est enregistré dans l'outil par le responsable de la trésorerie.

La procédure détaillée d'encaissement est rappelée en annexe 2.

3.5.5.2 Impacts comptables

L'encaissement de la facture peut être partiel ou total. L'impact en comptabilité budgétaire est effectué lors du rapprochement du paiement avec un titre de recette.

Deux étapes sont donc à distinguer dans la comptabilisation finale d'une recette (les outils doivent cependant être capables de réaliser les deux simultanément) :

- l'encaissement a les impacts suivants :
 - en comptabilité générale :
 - débit d'un compte de trésorerie (compte de classe 5),
 - crédit du compte de créances (compte de classe 4),
 - en comptabilité auxiliaire client (si celle-ci est mise en œuvre) :
 - concomitamment au crédit du comptes de créances (compte de classe 4), crédit du compte client ;
- le rapprochement (partiel ou total) de l'encaissement et du titre de recette a les impacts suivants :
 - en comptabilité générale :
 - lettrage sur le compte de créances (compte de classe 4),
 - en comptabilité auxiliaire client (si celle-ci est mise en œuvre) :
 - lettrage sur le compte client,
 - en comptabilité budgétaire :
 - comptabilisation de la recette encaissée.

3.5.6 Description du processus de recouvrement et d'encaissement

Le processus recouvrement se décompose en 6 fonctionnalités principales :

- la gestion du compte du débiteur ;
- la gestion des créances supplémentaires ;
- la gestion des contrats de paiement ;
- la gestion des flux de paiement ;
- la gestion des affaires ;
- la transmission des événements à la comptabilité.

Ces fonctionnalités sont détaillées en annexe 3.

3.6 Pièces justificatives à fournir

3.6.1 Liste des pièces justificatives

La liste des pièces justificatives des opérations de recettes des organismes publics est fixée par arrêté.



Il est fortement recommandé que la transmission des documents et pièces justificatives entre les acteurs du processus soit effectuée sous forme dématérialisée.

3.6.2 Conservation des titres de recette et des pièces justificatives⁹

Conformément à l'article 199 du décret GBCP, les pièces justificatives sont conservées au sein de l'organisme pendant toute la durée de mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable, soit 5 ans après la date de réception du compte financier par le juge des comptes).

En ce qui concerne les modalités d'archivage, il convient de disposer d'un classement permettant de répondre

⁹ Un arrêté décrit les règles relatives à l'obligation de conservation et de transmission des pièces justificatives.

aux demandes du juge des comptes qui pourra toujours solliciter, dans le cadre d'un contrôle juridictionnel, la transmission des pièces justificatives originales.

Par ailleurs, l'article 51 précise que les organismes peuvent dématérialiser et conserver les pièces justificatives au sein de l'organisme, avec une obligation de mise à disposition de la Cour des comptes de celles-ci.

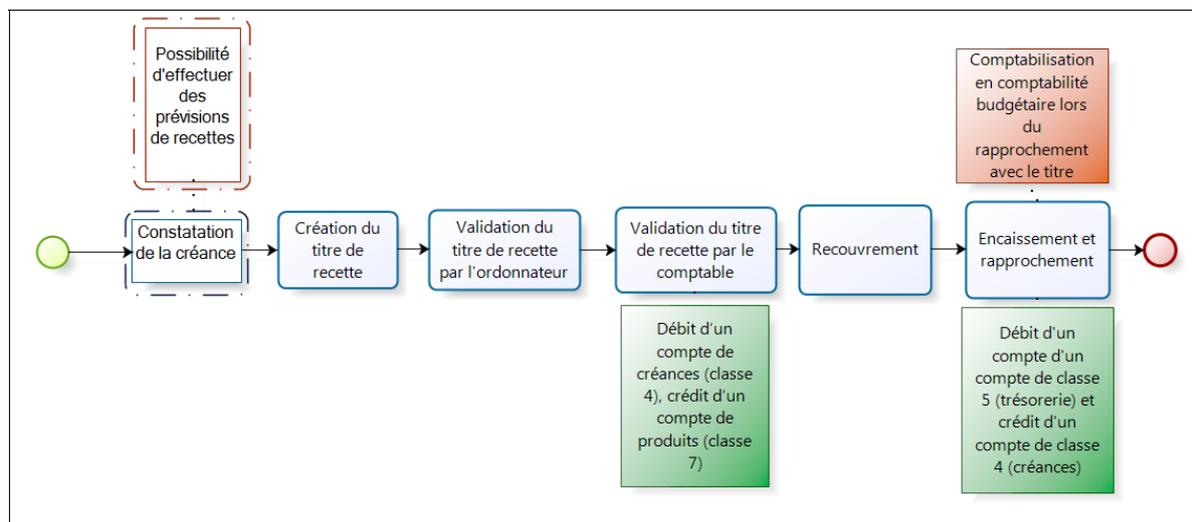
Un processus de dématérialisation des pièces justificatives de recettes peut donc être mis en place en interne sous réserve :

- de prévoir les modalités de consultation, d'extraction et si besoin de « rematérialisation » en vue de la transmission à la Cour des comptes ;
- d'adopter un système qui soit maintenu en service pendant toute la période d'examen des comptes par le juge des comptes ;
- de conserver les originaux.

Le système doit être sécurisé pour garantir une traçabilité des transmissions et des habilitations. L'agent comptable doit être en permanence informé des personnes habilitées à signer les différents documents et disposer d'un historique de ces habilitations. Il doit avoir également la garantie que ces habilitations ne peuvent pas être détournées. La mise en œuvre de ce système sécurisé est garantie par le certificat électronique choisi selon le niveau de sécurité adéquat.

En outre, dans le cadre de l'utilisation d'une signature électronique, les factures doivent être conservées dans leur format original avec la signature électronique à laquelle elles sont liées afin de permettre toute vérification du certificat électronique attaché. L'impression sur papier avant l'archivage fait perdre à la facture toute valeur juridique. Néanmoins, et notamment pour répondre à une demande de la Cour des comptes dans le cadre de ses contrôles, il conviendra de pouvoir imprimer la facture correspondante qui constitue une pièce justificative.

3.7 Synthèse des impacts comptables du processus standard



LES IMPACTS COMPTABLES DU PROCESSUS STANDARD

4 VARIANTES ET COMPLEMENTS

4.1 Recettes au comptant

4.1.1 Définition

Sont désignées comme « recettes au comptant » les recettes pour lesquelles il n'y a pas d'enregistrement d'un titre en amont de l'encaissement. L'encaissement est le premier événement qui intervient dans le processus. A la suite de cet encaissement par le comptable, l'ordonnateur doit être consulté et saisi. Il émet un titre de recette, qui suit le processus classique d'émission et de validation d'un titre de recette.



La saisie des titres de recettes au plus près de l'évènement à l'origine de la créance permet de réduire les cas de recettes au comptant.

4.1.2 Impacts comptables

Les encaissements de recettes au comptant n'étant par définition pas liés, lors de leur constatation, à un titre de recette, ils ne peuvent donner lieu directement à un impact en comptabilité budgétaire des recettes.

L'impact en comptabilité budgétaire ne pourra survenir que lorsqu'un titre de recette sera rattaché à l'encaissement.

Le comptable ne dispose pas des informations suffisantes ni d'un titre de recette pour imputer l'encaissement lorsqu'il le reçoit. De ce fait, l'encaissement est comptabilisé sur un compte d'imputation provisoire (compte 47).

Le comptable demande la création d'un titre de recette à l'ordonnateur (gestionnaire et responsable du titre de recette). Ce titre doit être identifiable par le système informatique.

Une fois le titre de recette reçu et comptabilisé par le comptable, il est rapproché de l'encaissement. Ce rapprochement déclenche la comptabilisation de la recette en comptabilité budgétaire.

Sont passées les écritures suivantes :

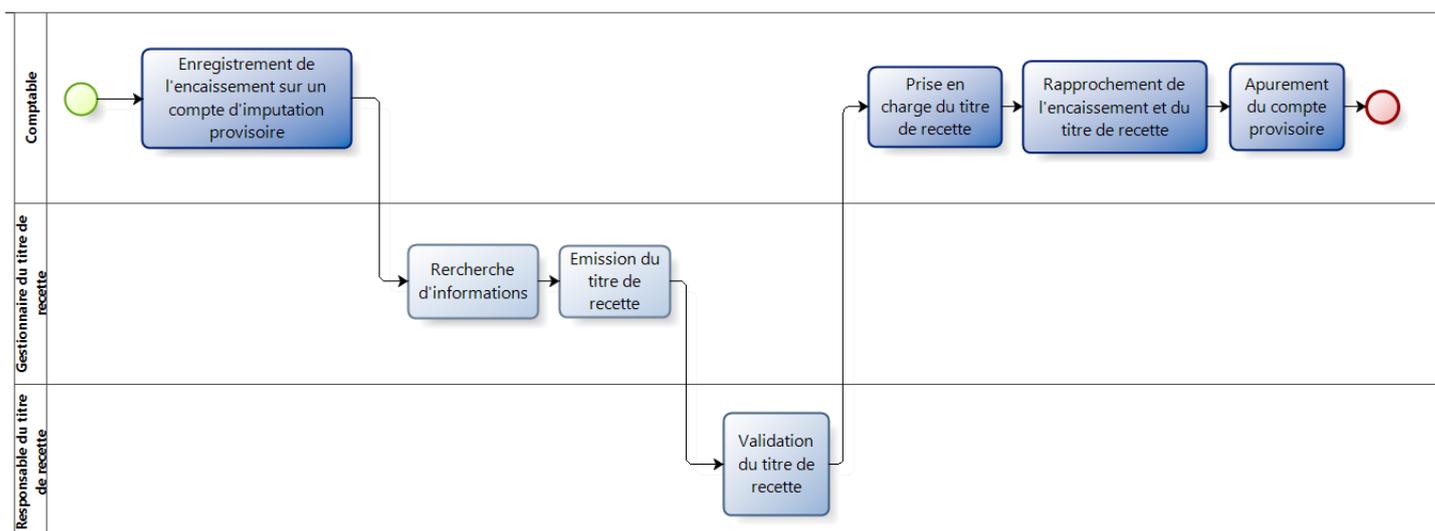
- en comptabilité générale :
 - comptabilisation de l'encaissement :
 - débit compte de trésorerie (5),
 - crédit compte d'imputation provisoire (47),
 - émission du titre de recette (gestionnaire, responsable du titre de recette) :
 - pas d'écriture,
 - prise en charge par le comptable :
 - débit compte de classe 4 (et le cas échéant du compte de tiers client en comptabilité auxiliaire),
 - crédit compte de produit (compte 7) portant les imputations budgétaires, comptables et analytiques,
 - apurement du compte d'imputation provisoire et rapprochement encaissement / titres de recette :
 - débit compte d'imputation provisoire (47), et rapprochement avec le poste au crédit issu de l'écriture d'encaissement,

- crédit compte de classe 4 (et le cas échéant du compte de tiers client en comptabilité auxiliaire), et rapprochement avec le poste au débit issu de la prise en charge du titre de recette ;
- en comptabilité budgétaire :
 - constatation d'une recette budgétaire par rapprochement de l'encaissement et du titre de recette.

		5		47		4 + compte de tiers client en comptabilité auxiliaire		7
1. Comptabilisation de l'encaissement		100		100				
2. Comptabilisation de la créance						100		100
3. Apurement du compte d'imputation provisoire				100		100		

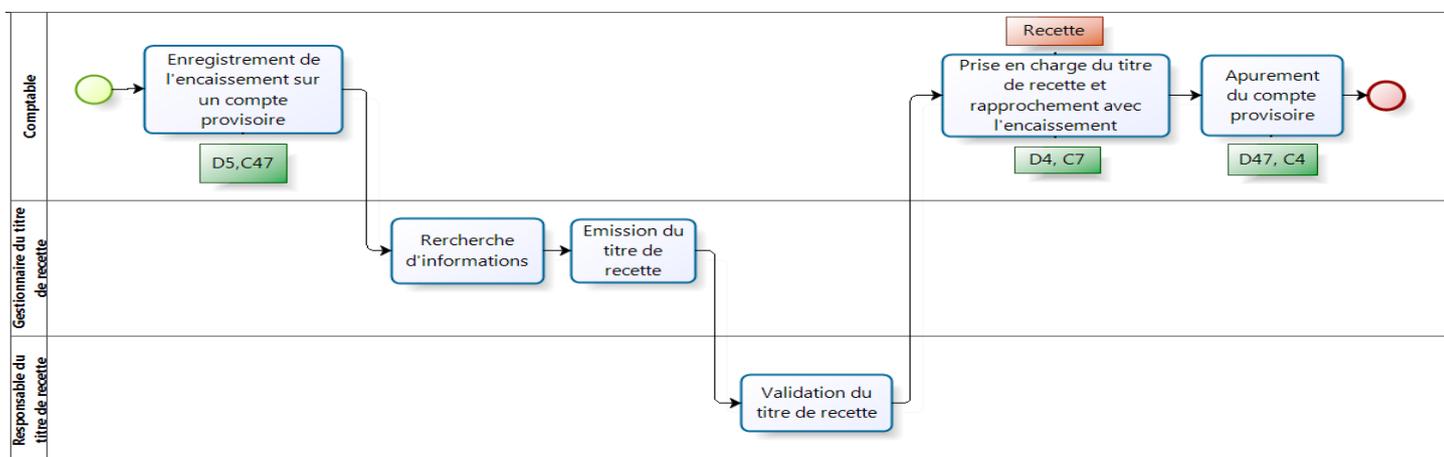
4.1.3 Schémas de synthèse

4.1.3.1 Vision du processus



VISION GLOBALE DU PROCESSUS D'UNE RECETTE AU COMPTANT

4.1.3.2 Impacts comptables



IMPACTS COMPTABLES D'UNE RECETTE AU COMPTANT

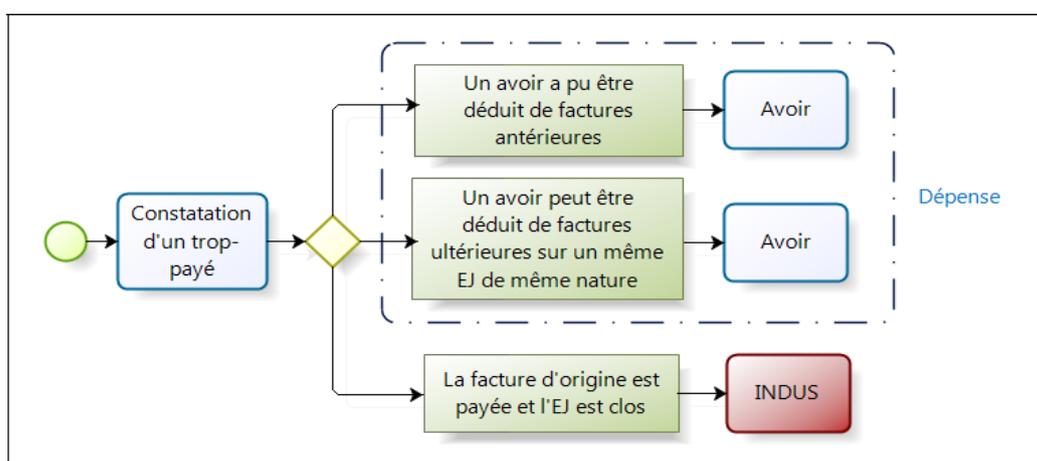
4.2 Indu

4.2.1 Définition d'un indu

L'indu est un cas particulier de gestion, visant à recouvrer un trop-versé qui ne peut être régularisé dans le cadre du processus de dépense.

L'indu s'applique dans les cas où :

- une demande de paiement a été émise et payée pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier ;
et
- la régularisation des sommes indûment perçues ne peut être déduit, sous forme d'avoir, d'une demande de paiement à venir sur le même engagement juridique, établi au bénéfice de ce créancier au cours de l'exercice ayant supporté le trop-versé, sur la même imputation budgétaire.



DIFFERENCE ENTRE INDU ET AVOIR

L'acteur de la chaîne de la dépense qui constate un indu en transmet les éléments au gestionnaire du titre de recette afin que celui-ci initie la procédure d'indu.



La constatation d'un indu conduit à l'enregistrement d'une demande de reversement (DRv) ou d'un titre de recette classique.

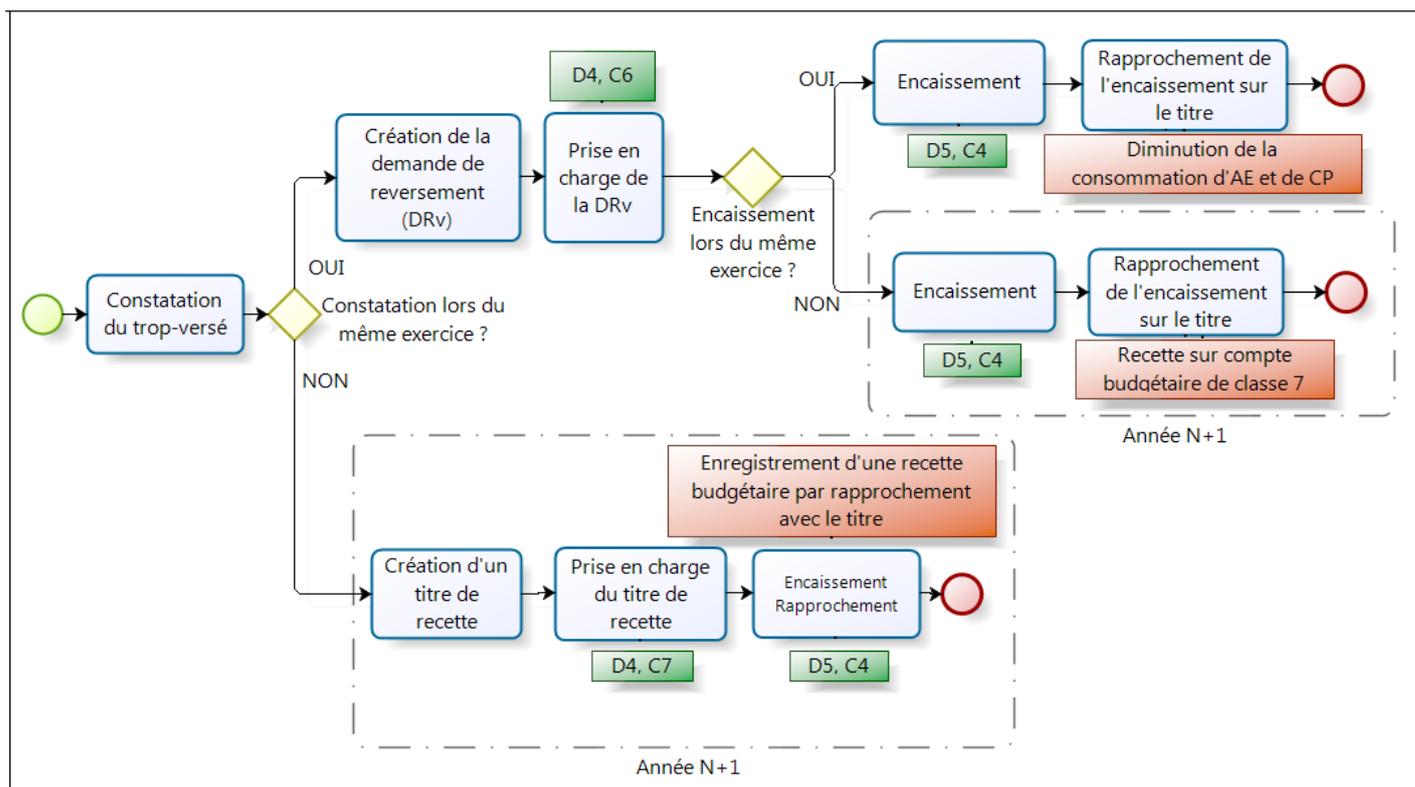
- Si l'indu est constaté lors du même exercice que la dépense d'origine, alors l'ordonnateur émet une demande de reversement (DRv) imputée, en comptabilité générale, sur le compte de charge ou d'immobilisation relatif à la dépense d'origine :
 - si cet indu est recouvré au cours du même exercice, il conduit à un rétablissement de crédit :
 - la demande de reversement est prise en charge par le comptable, sur instruction de l'ordonnateur ; lors du rapprochement entre l'encaissement et la demande de reversement, un rétablissement de crédits budgétaires, en AE et CP, est effectué,
 - ce rétablissement de crédits prend la forme d'une atténuation de dépense, c'est-à-dire d'une diminution de consommations en AE et CP, qui porte sur les mêmes imputations budgétaires et comptables que la dépense d'origine, sur l'exercice en cours¹⁰ ;
 - si cet indu est recouvré au cours d'un exercice ultérieur, il conduit à une recette budgétaire :
 - la demande de reversement est prise en charge par le comptable, sur instruction de l'ordonnateur,
 - lors du rapprochement entre l'encaissement et la demande de reversement, une recette est constatée sur un compte budgétaire de classe 7.

¹⁰ Les éléments relatifs à la dépense d'origine (EJ, SF, DP) ne peuvent être modifiés par l'indu. Une nouvelle dépense peut être initiée si nécessaire, qui peut alors consommer les AE et CP rétablis.

- Si l'indu est constaté lors d'un exercice ultérieur à la dépense d'origine, alors le gestionnaire du titre de recette émet directement un titre de recette classique, imputé sur un compte général de produits et une nature budgétaire de recettes. Lors du recouvrement, la recette est constatée en comptabilité budgétaire.

Dans tous les cas, le titre ou la demande de reversement suit le circuit de validation classique du titre de recette : gestionnaire du titre de recette, responsable du titre de recette et comptable de la prise en charge des recettes.

4.2.2 Schéma de l'indu



PROCESSUS ET IMPACTS COMPTABLES DE L'INDU

4.2.3 Synthèse des impacts comptables

Exemple 1 :

- engagement juridique initial de 100 – service fait – création DP – comptabilisation DP – mise en paiement ;
- constatation du trop versé lors du même exercice, indu de 20 – émission et comptabilisation de la demande de reversement ;
- encaissement du reversement lors du même exercice – atténuation de dépense.

Dépense initiale

	Engagement Juridique	Service Fait	Création Demande de Paiement	Comptabilisation Demande de Paiement	Mise en Paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>Pour 100 euros</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>Pour 100 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 100 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>Pour 100 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>Pour 100 euros</i>

Constatation du trop versé et encaissement lors du même exercice

	Création de la demande de reversement (DRv)	Prise en charge de la DRv	Encaissement	Rapprochement de l'encaissement avec la DRv
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 401 Crédit 6 <i>Pour 20 euros</i>	Débit 5 Crédit 4 <i>Pour 20 euros</i>	<i>Pour 20 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Diminution de la consommation d'AE et de CP <i>Pour 20 euros</i>

Exemple 2 :

- engagement juridique de 100 – service fait – création DP – comptabilisation DP – mise en paiement ;
- constatation du trop versé lors du même exercice, indu de 20 – création et comptabilisation de la demande de reversement (DRv) ;
- encaissement lors d'un exercice ultérieur – constatation d'une recette.

Dépense initiale – exercice N

	Engagement Juridique	Service Fait	Création Demande de Paiement	Comptabilisation Demande de Paiement	Mise en Paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>Pour 100 euros</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>Pour 100 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 100 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>Pour 100 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>Pour 100 euros</i>

Constatation du trop versé en N, non encaissé en fin d'exercice

	Création de la Demande de reversement (DRv)	Prise en charge de la DRv
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 4 Crédit 6 <i>Pour 20 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact

Encaissement en N+1

	Encaissement	Rapprochement de l'encaissement et de la demande de reversement
Impact comptable	Débit 5 Crédit 4 <i>Pour 20 euros</i>	<i>Pour 20 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Constatation d'une recette budgétaire <i>Pour 20 euros</i>

Le système doit permettre de saisir deux comptes budgétaires suite à la prise en charge de la demande de reversement, selon que l'encaissement soit réalisé sur l'exercice N (atténuation de dépense) ou sur l'exercice N+1 (recette).

Exemple 3 :

- engagement juridique de 100 – service fait – création DP – comptabilisation DP – mise en paiement ;
- constatation du trop-versé lors d'un exercice ultérieur, indu de 20 ;
- émission et comptabilisation d'un titre de recette - recouvrement du titre – rapprochement.

Dépense initiale – exercice N

	Engagement Juridique	Service Fait	Création Demande de Paiement	Comptabilisation Demande de Paiement	Mise en Paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>Pour 100 euros</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>Pour 100 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 100 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>Pour 100 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>Pour 100 euros</i>

Constatation et encaissement du trop-versé en N+1

	Création du titre de recette	Prise en charge du titre de recette par l'agent comptable	Encaissement	Rapprochement de l'encaissement avec le titre
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 4 Crédit 7 <i>Pour 20 euros</i>	Débit 5 Crédit 4 <i>Pour 20 euros</i>	<i>Pour 20 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Constatation d'une recette budgétaire <i>Pour 20 euros</i>

4.3 Titre collectif et validation en masse de titres individuels

Lorsqu'un organisme est titulaire de créances similaires à l'encontre de plusieurs redevables (prestations de même nature), deux solutions sont envisageables dans l'outil informatique pour simplifier le processus et réduire les traitements.

- Émettre autant de titres individuels que de redevables concernés. Les titres, une fois établis, peuvent être validés en masse par l'ordonnateur, puis pris en charge globalement par le comptable, sans qu'il soit nécessaire de valider individuellement chaque titre. Cette solution nécessite la mise en œuvre d'une fonctionnalité dématérialisée de validation en masse d'un ensemble de titres. Les encaissements seront par la suite réalisés en regard de chaque titre individuel.
- Établir un titre collectif à l'encontre d'un débiteur générique et émettre des avis individuels des sommes à payer pour chaque redevable (en relation par exemple avec un système de facturation clients). Le titre émis porte ainsi sur l'ensemble des redevables concernés, pour le montant cumulé des sommes dues par l'ensemble des redevables. Le titre est validé par l'ordonnateur et le comptable, de manière analogue à un titre individuel. Les avis des sommes à payer individuels doivent faire référence au titre collectif. Les encaissements sont réalisés pour chaque redevable et font l'objet d'un rapprochement avec le titre collectif. La comptabilisation en comptabilité budgétaire a lieu lors du rapprochement de chaque encaissement avec le titre collectif.

4.4 Administration des ventes

Pour certains organismes, un système d'administration des ventes (ADV) peut être utilisé. Il est recommandé dans ce cas d'interfacer le système d'administration des ventes avec le système de gestion financière.

De manière générique, les étapes types d'un processus d'administration des ventes dans un système dédié peuvent être les suivantes :

- élaboration des offres clients ;
- gestion des commandes clients ;
- gestion des livraisons (marchandises ou prestations) ;
- facturation client (le système doit permettre une identification de l'ordonnateur : validation par l'ordonnateur dans l'interface ou dans un système amont auditable) ;
- gestion des référentiels des clients et articles.

L'articulation entre le système d'ADV, lorsqu'il existe, et le système de gestion financière doit permettre :

- de fluidifier le processus ;
- d'automatiser la création des titres de recette (éventuellement intégré dans le SI au statut validé si le système d'ADV permet de retracer que l'émetteur du titre a bien la qualité d'ordonnateur) ainsi que les impacts budgétaires comptables de celui-ci dans le système de gestion financière ;
- de manière optionnelle, de constituer des prévisions de recette en comptabilité budgétaire et en trésorerie.

4.4.1 Elaboration des offres clients

De manière générale, le système d'ADV peut proposer les fonctionnalités suivantes :

- traitement des demandes de devis ;
- réalisation des devis ou des offres commerciales ;
- élaboration d'un catalogue de prix ;
- transmissions des documents par voie dématérialisée ;
- suivi commercial et gestion de la relation client.

4.4.2 Commandes

4.4.2.1 Caractéristiques d'une commande

Si le système d'ADV permet de gérer les commandes clients, celles-ci porteront a priori les informations suivantes :

- numéro et date de la commande ;
- identification du client ;
- identification sous forme codifiée (code article par exemple) des opérations à réaliser (livraison, prestation, etc.) ;
- prix et éventuellement la TVA ;
- conditions générales et notamment date de livraison de prestations.

4.4.2.2 Rôle des commandes dans les prévisions de recette

Lorsqu'elles sont mises en œuvre, les commandes jouent un rôle important dans le processus de recettes, car elles permettent d'établir des prévisions de recettes budgétaires et de trésorerie.

4.4.3 Livraisons

Sur la base des commandes clients, le système d'ADV doit permettre d'enregistrer les livraisons de marchandises ou de prestations effectuées.

Sont notamment enregistrés les dates de livraison ainsi que les montants et les quantités livrées.

Lorsque les livraisons sont enregistrées dans le système d'ADV, elles permettent de constater le fait générateur de la créance. Elles constituent donc dans ce cas l'évènement à l'origine de la créance.

De manière optionnelle, les prévisions de recettes et de trésorerie initiées au moment de la commande peuvent être actualisées au moment de la livraison.

Dans un système intégré d'ADV, les livraisons permettent de préparer les factures clients.

4.4.4 Articulation facture client / titre de recette

La facturation client, dans le cadre d'un système d'ADV intégré, peut être initiée sur la base des livraisons effectuées. Lors de cette étape, est en général mis en œuvre un calcul de prix sur la base de la commande, de la livraison et des conditions commerciales.

Dans ce cas, le système de gestion financière doit être interfacé au système d'ADV pour permettre l'initialisation des titres de recette en miroir des factures clients, qui sont transmis au gestionnaire du titre de recette.

La facture ne peut être transmise au client qu'après comptabilisation du titre de recette par le comptable de la prise en charge dans le système de gestion financière.

4.4.5 Gestion des référentiels des clients et articles

Si un système d'ADV est mis en œuvre, sont gérés en général dans ce système :

- un référentiel des clients ;
- un référentiel des articles (représentant des produits, des marchandises ou des prestations).

Dans ce cas, il est recommandé de synchroniser le référentiel des clients avec le référentiel des clients du système de gestion financière. Il est recommandé que le référentiel des articles permette de déduire les imputations budgétaires (nature budgétaire) et comptables (compte général) dans le système de gestion financière.

4.4.6 L'administration des ventes et la programmation des recettes

La mise en œuvre d'un système d'ADV, pour un organisme dont les ressources sont étroitement liées aux ventes, peut apporter des éléments indispensables pour la programmation des recettes : programmation à long terme à partir des contrats clients en lien avec la stratégie de l'organisme, programmation à court terme avec les commandes en cours de réalisation.

Les échéances de livraison (et les prévisions de facturation associées) des commandes client permettent d'évaluer les recettes de l'exercice en cours et des exercices suivants.

L'analyse de l'activité client peut, par ailleurs, donner des informations stratégiques pour une programmation à plus long terme.

4.5 Relances et contentieux

Ces actions sont menées dans l'outil par l'acteur qui détient le rôle de comptable du recouvrement.

Le processus décrit ici est le processus standard classique. Il doit être adapté, en fonction notamment du type de bien et de l'activité (commerciale ou non) de l'entité.

Lorsque le tiers n'adresse pas le règlement attendu, des actions de recouvrement doivent être engagées. Elles peuvent déclencher la gestion de créances supplémentaires (frais divers de poursuite, intérêts de retard).

Ces créances supplémentaires sont enregistrées en comptabilité générale et donnent lieu à des écritures en comptabilité budgétaire lors de leur encaissement.

4.5.1 Recouvrement amiable

Le recouvrement est amiable lorsque le débiteur de l'organisme se libère de sa dette dans les délais qui lui sont imposés par l'un des moyens de paiement acceptés (détaillés en annexe 2).

En vertu de l'article 192 du décret du 7 novembre 2012, le titre de recette émis dans les conditions prévues à l'article 28 du décret du 7 novembre 2012 (force exécutoire) est adressé aux redevables sous pli simple ou, le cas échéant, par voie électronique, soit par l'ordonnateur, soit par l'agent comptable, conformément aux dispositions arrêtées par le ministre chargé du budget.

Tout titre de recette donne lieu à une phase de recouvrement amiable.

Les règles particulières à cette phase de recouvrement ainsi que certaines obligations incombant à l'agent comptable (information de l'ordonnateur, période au-delà de laquelle des poursuites peuvent être entreprises, etc.) sont fixées, en tant que de besoin, par le statut particulier de chaque organisme.

4.5.2 Recouvrement pré-contentieux

Lorsque le débiteur ne s'acquitte pas spontanément de sa dette après avoir reçu la facture, l'agent comptable lui adresse une lettre de rappel.

L'octroi de délais de paiement, que l'agent comptable est seul habilité à accorder, peut en outre apparaître comme un facteur important pour aboutir au recouvrement.

Normalement, le recouvrement amiable des créances précède le recouvrement contentieux.

L'agent comptable est tenu de faire diligence pour assurer le recouvrement de toutes les recettes de l'organisme. C'est la Cour des comptes qui a défini la notion de diligences, en considérant que les diligences de l'agent comptable doivent être « adéquates, complètes et rapides » :

- par diligences adéquates, on entend qu'elles doivent être adaptées à la nature de la créance et aux circonstances de la cause ;
- les diligences complètes supposent que l'agent comptable met en œuvre tous les moyens légaux de recouvrement dont il dispose ;
- enfin, les diligences rapides sont propres à prévenir la disparition ou l'insolvabilité du débiteur, la prescription de la créance, son irrécouvrabilité ou la péremption d'une garantie.

Les poursuites devront pouvoir être effectuées de façon différenciée selon la nature de la créance, le type de créancier et le niveau des étapes de la procédure. Les étapes avant la poursuite sont :

- relance amiable à partir d'un nombre de jours fixés et paramétrés par l'agent comptable ;
- délais de paiement consentis par le comptable :
 - l'octroi de délais de paiement est un facteur important pour aboutir au recouvrement ; l'agent comptable est seul compétent pour recevoir et instruire ces demandes ; dans tous les cas, les demandes de délais de paiement ne sont acceptables que si elles sont justifiées et si, en particulier, elles ne nuisent pas aux intérêts de l'organisme,
 - lorsque des délais sont octroyés aux débiteurs, il faut que l'application comptable puisse éditer :
 - les lettres accordant ces délais avec échéancier détaillé,
 - un tableau récapitulatif de l'ensemble des délais octroyés pour une période donnée (mois/année) ou par type de divers débiteurs, permettant de vérifier régulièrement le respect de ces délais en mettant à jour un état récapitulatif faisant apparaître les recouvrements effectués et les réductions comptabilisées,
 - des lettres de rappel en cas de non-respect des engagements ;
- délais à l'émission du titre de recette :
 - dès l'émission du titre, il peut être prévu contractuellement un paiement échelonné. Le système doit être en mesure de les identifier pour permettre :
 - d'en suivre les échéances,
 - de signaler le non-paiement,
 - d'éditer les lettres de rappel (sur le montant exigible) ;
- avis avant poursuites, par lettre recommandée avec accusé de réception à partir d'un nombre de jours fixés et paramétrés par l'agent comptable ;
- édition d'une liste des débiteurs à poursuivre, pour informer l'ordonnateur que l'agent comptable va procéder aux poursuites ; celles-ci pouvant être suspendues sur ordre écrit de l'ordonnateur.

4.5.3 Recouvrement contentieux

Après un ou plusieurs rappels (dont obligatoirement un en recommandé avec AR), il convient de mettre en œuvre une procédure spécifique pour mener à terme le recouvrement.

- Notification à huissier.
L'outil informatique doit permettre de recenser facilement toutes les poursuites diligentées ainsi que d'éditer divers documents :
 - lettre au débiteur ;
 - lettre à l'huissier ;
 - lettre de rappel en cas d'inaction des huissiers instrumentaires.
- Procédures collectives : règlement ou liquidation judiciaire.
De manière informatique, il convient de pouvoir suivre le déroulement généralement tout au long des procédures :
 - production des créances ;
 - lettre type au représentant des créanciers ;
 - relance en cas de non-respect des plans de redressement ;
 - suivi de la prescription.

L'exécution forcée par l'agent comptable peut, à tout moment, être suspendue sur ordre écrit de l'ordonnateur.

Le suivi automatique de la prescription des titres de recette n'est pas obligatoire. Toutefois afin de faciliter la tâche du comptable, le système doit être en mesure d'éditer des listes de titres par exercice complétées des dates de recouvrement et, le cas échéant, des dates et des actions engagées sur ces titres.

4.5.4 Contestation de la créance par le redevable

Les titres de perception émis en application de l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales peuvent faire l'objet de la part des redevables :

- soit d'une opposition à l'exécution en cas de contestation de l'existence de la créance, de son montant ou de son exigibilité ;
- soit d'une opposition à poursuites en cas de contestation de la régularité de la forme d'un acte de poursuite.

L'opposition à l'exécution et l'opposition à poursuites ont pour effet de suspendre le recouvrement de la créance.

Avant de saisir la juridiction compétente, le redevable doit adresser une réclamation appuyée de toutes justifications utiles au comptable chargé du recouvrement du titre de recette.

La réclamation doit être déposée, sous peine de nullité :

- en cas d'opposition à l'exécution d'un titre de recette, dans les deux mois qui suivent la notification de ce titre ou du premier acte de poursuite qui procède du titre en cause ;
- en cas d'opposition à poursuites, dans les deux mois qui suivent la notification de l'acte de poursuite.

L'autorité compétente délivre un reçu de la réclamation, précisant la date de réception de cette réclamation. Elle statue dans un délai de six mois dans le cas prévu en premier et dans un délai de deux mois dans le cas prévu en second. A défaut d'une décision notifiée dans ces délais, la réclamation est considérée comme rejetée.

Le débiteur peut saisir la juridiction compétente dans un délai de deux mois à compter de la date de notification de la décision prise sur sa réclamation ou, à défaut de cette notification, dans un délai de deux mois à compter de la date d'expiration des délais.

L'agent judiciaire de l'Etat peut recevoir délégation du ministre chargé du budget pour émettre et rendre exécutoires les titres de recette nécessaires au recouvrement des droits exigibles sur décision judiciaire.

4.5.5 Impact comptable

Le recouvrement contentieux ne donne pas lieu à un processus comptable spécifique.

Le titre de recette porte mention exécutoire, et les organismes utilisent ce titre exécutoire, ce qui leur permet notamment d'éviter d'aller demander au juge de conférer force exécutoire au titre de recette lors du basculement en phase contentieuse.

4.5.6 Traitement comptable des produits supplémentaires

Les frais divers de poursuite, intérêts de retard et majorations issus des procédures de recouvrement forcé sont enregistrés en comptabilité générale par le comptable du recouvrement.

Le compte 4 est débité, le compte 7 est crédité.

Lorsque des créances supplémentaires sont facturées à un redevable, un titre de recette supplémentaire est émis, qui suit le processus standard d'un titre de recette.

5 GESTION DES CORRECTIONS ET ANNULATIONS

Dans les parties qui suivent, la mention « ordonnateur » est utilisée à titre de simplification. Il peut s'agir indistinctement du gestionnaire et/ou du responsable du titre de recette, en fonction de l'organisation retenue. Les principes sont maintenus : le gestionnaire saisit, le responsable contrôle et valide. Un même acteur peut jouer les deux rôles, mais seul le responsable a qualité d'ordonnateur.

Lorsqu'il ne peut plus le corriger, l'ordonnateur procède, dès qu'il en a connaissance, et au plus tard avant la clôture de l'exercice, à l'annulation ou la réduction d'un titre de recette dans les cas suivants :

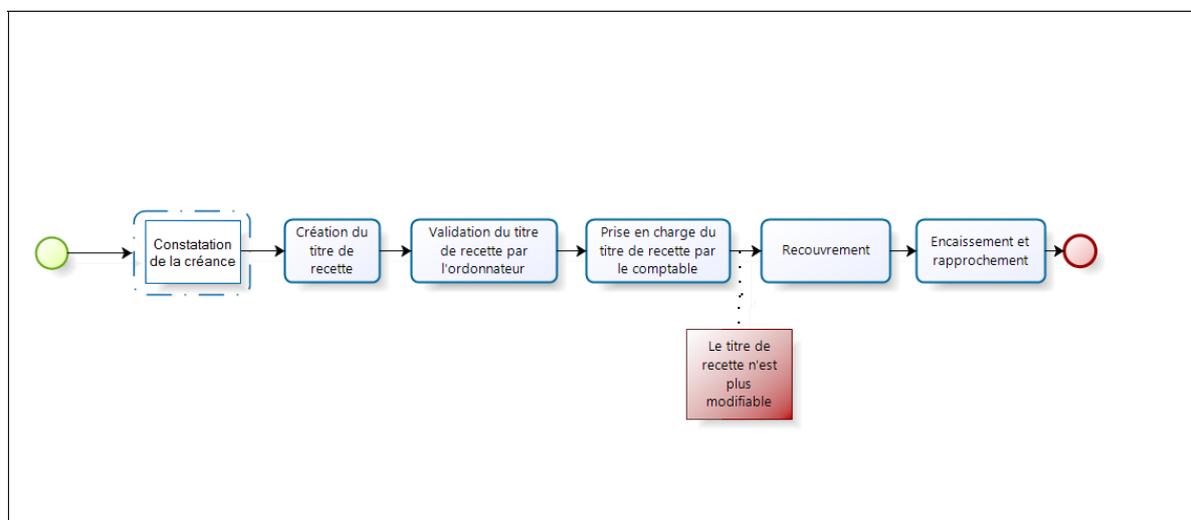
- régularisation d'une erreur de liquidation commise au préjudice du débiteur ;
- régularisation dans le fondement même de la créance ;
- constatation de rabais, remises, ristournes consentis à ses clients par un organisme effectuant des opérations commerciales ;
- transaction entre l'organisme et son débiteur, lorsque l'organisme est autorisé à transiger (soit par son texte institutif, soit par une autorisation expresse du Premier Ministre), circonstance très exceptionnelle.

Les réductions ou annulations de titres de recettes font toujours référence au titre de recette initialement établi par l'ordonnateur.



L'ordonnateur émet une demande de réduction ou d'annulation de recettes (DRR ou DAR) ou une demande de comptabilisation, qui est une pièce matérialisant le titre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable afin que ce dernier prenne en charge une correction, une réduction ou annulation de recettes. Elle est la pièce justificative des opérations comptables s'y rapportant.

5.1 Corrections



SYNTHESE DES POSSIBILITES DE CORRECTIONS DANS LE PROCESSUS STANDARD

A partir du moment où un titre de recette est pris en charge par le comptable, et a donné lieu à une écriture en comptabilité générale, ce titre de recette ne peut plus être modifié. Dans ce cas de figure, de nouveaux objets de gestion doivent être créés pour permettre des corrections ou des annulations.

5.2 Réductions et annulations de titres de recette

5.2.1 Principes

Les réductions et annulations de titres de recette sont utilisées dans le cas où une erreur sur le titre de recette a été identifiée après la prise en charge de ce dernier. L'erreur doit être corrigée et fera l'objet soit d'un remboursement, soit d'une diminution de recette selon que l'erreur est constatée avant ou après l'encaissement, et que ce dernier est fait en brut (montant avant correction) ou en net (montant déjà corrigé).

Plusieurs cas de gestion sont donc possibles et donnent lieu à des traitements comptables différents :

- si le titre de recette est réduit ou annulé avant son encaissement :
 - et qu'on est avant la clôture de l'exercice de la prise en charge du titre, une demande de réduction ou d'annulation (DRr ou DAr) est émise,
 - et qu'on est après la clôture de l'exercice de la prise en charge, une demande de comptabilisation est émise ;

ensuite, en fonction de la nature de l'encaissement :

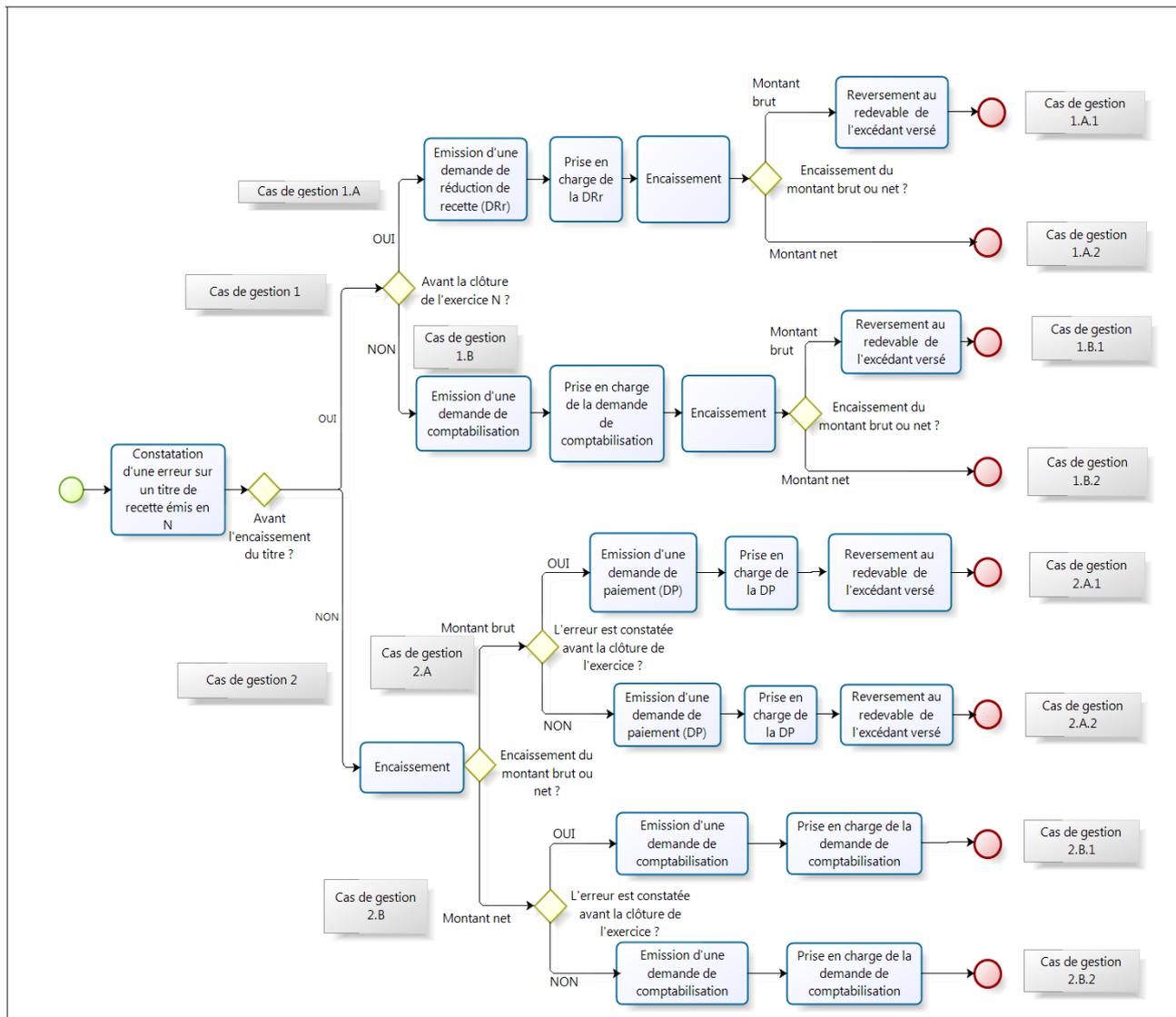
- si le versement correspond au montant initial, on constate une recette pour le montant corrigé (montant initial-corréction) ainsi qu'un excédent de versement à rembourser au redevable,
 - si le versement correspond au montant corrigé (montant initial-corréction), on constate une recette pour le montant net ;
- si le titre est annulé ou réduit après son encaissement :
 - si le versement correspond au montant initial, la recette est constatée pour le montant non corrigé puis,
 - si l'erreur est constatée avant la clôture de l'exercice, une demande de reversement est émise,
 - si l'erreur est constatée après la clôture de l'exercice, une demande de paiement est émise,
 - si le versement correspond au montant corrigé (montant initial-corréction), la recette est constatée pour le montant corrigé puis une demande de comptabilisation est émise pour le montant de la réduction afin de solder la créance.

Les différentes pièces sont émises par l'ordonnateur et prises en charge par le comptable de la prise en charge.

5.2.2 Les cas de gestion d'annulation ou de correction d'un titre de recette

Les impacts comptables et les traitements des annulations et corrections de titres de recette décrits dans les paragraphes *infra* diffèrent selon le moment où l'erreur est constatée (avant ou après l'encaissement du titre de recette initial, avant ou après la clôture de l'exercice d'émission de ce titre) et la nature de l'encaissement (brut ou net).

En combinant l'ensemble des possibilités, huit cas de gestion différents doivent être traités.



VUE D'ENSEMBLE DES HUIT CAS DE GESTION D'UNE ANNULATION OU REDUCTION DE RECETTES

Cas de gestion de correction d'une erreur sur un titre émis en N	Référence du cas de gestion	Questions :			Modalités de traitement
		Le titre est déjà encaissé au moment où l'erreur est constatée ?	L'exercice d'émission du titre initial est clos ?	Encaissement brut ou net ?	
Le titre n'a pas encore été encaissé . L'erreur est constatée avant la clôture de N . Le titre est encaissé pour un montant brut .	1.A.1	NON Cas de gestion 1	NON Cas de gestion 1.A	BRUT	Demande de réduction de recette. Reversement au redevable de l'excédent de versement.
Le titre n'a pas encore été encaissé . L'erreur est constatée avant la clôture de N . Le titre est encaissé pour un montant net .	1.A.2			NET	Demande de réduction de recette.
Le titre n'a pas encore été encaissé . L'erreur est constatée après la clôture de N . Le titre est encaissé pour un montant brut .	1.B.1		OUI Cas de gestion 1.B	BRUT	Demande de comptabilisation. Reversement au redevable de l'excédent de versement.
Le titre n'a pas encore été encaissé . L'erreur est constatée après la clôture de N . Le titre est encaissé pour un montant net .	1.B.2			NET	Demande de comptabilisation.

Cas de gestion de correction d'une erreur sur un titre émis en N	Référence du cas de gestion	Questions :			Modalités de traitement
		Le titre est déjà encaissé au moment où l'erreur est constatée ?	Encaissement brut ou net ?	L'exercice d'émission du titre initial est clos ?	
Le titre a déjà été encaissé . Le titre est encaissé pour un montant brut . L'erreur est constatée avant la clôture de N .	2.A.1	OUI : Cas de gestion 2	BRUT : Cas de gestion 2.A	NON	Demande de paiement. Reversement au redevable de l'excédent de versement.
Le titre a déjà été encaissé . Le titre est encaissé pour un montant brut . L'erreur est constatée après la clôture de N .	2.A.2			OUI	Demande de paiement. Reversement au redevable de l'excédent de versement.
Le titre a déjà été encaissé . Le titre est encaissé pour un montant net . L'erreur est constatée avant la clôture de N .	2.B.1		NET : Cas de gestion 2.B	NON	Demande de comptabilisation.
Le titre a déjà été encaissé . Le titre est encaissé pour un montant net . L'erreur est constatée après la clôture de N .	2.B.2			OUI	Demande de comptabilisation.

TABLEAUX RECAPITULATIFS DES HUIT CAS DE GESTION

5.2.3 Cas de gestion 1 : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial

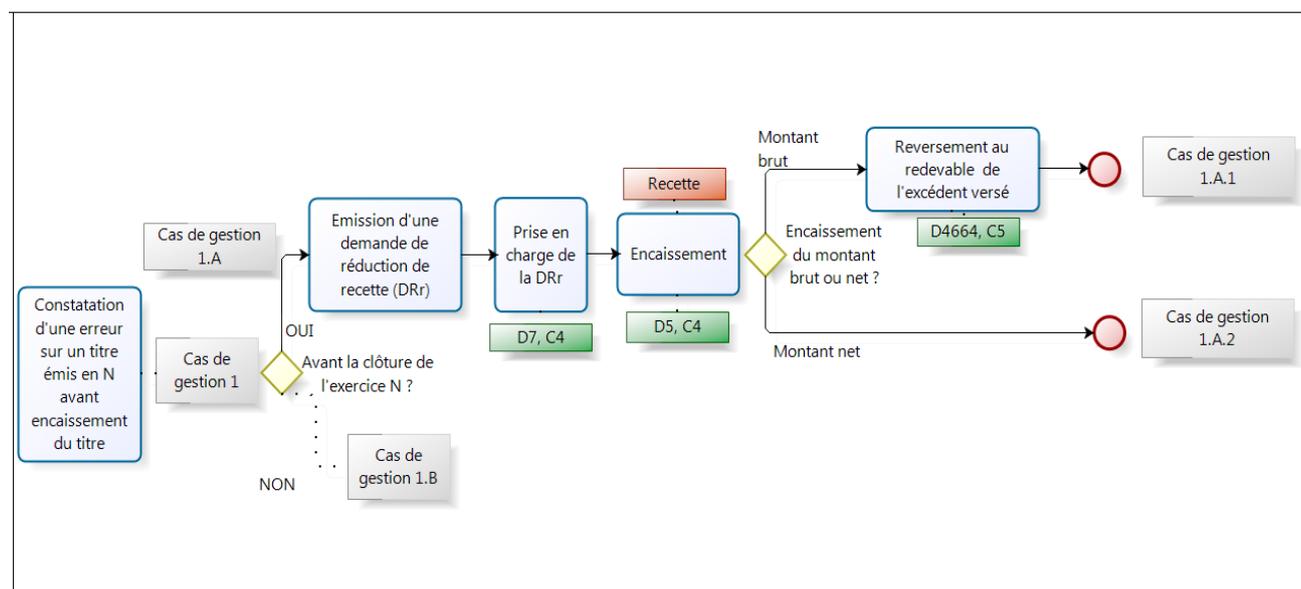
5.2.3.1 Cas de gestion 1.A : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial, lors du même exercice que sa prise en charge

Cas de gestion 1.A.1 : l'encaissement se fait pour un montant brut

- émission d'une DRR ou DAR par le gestionnaire du titre de recette (et validation par le responsable du titre de recette) ;
- prise en charge de la DRr ou DAR par le comptable :
 - écriture en comptabilité générale : débit 7, crédit 4 ;
- encaissement du titre de recette pour le montant initial/brut :
 - écritures en comptabilité générale :
 - débit 5, crédit 4 (à hauteur du reste à encaisser),
 - débit 5, crédit 4664 (pour le montant de la réduction ou annulation),
 - écriture en comptabilité budgétaire :
 - constatation d'une recette budgétaire (pour montant corrigé de la réduction ou de l'annulation) lors du rapprochement avec le titre et la DRr ;
- reversement de l'excédent au redevable :
 - écriture en comptabilité générale :
 - débit 4664, crédit 5 (pour le montant de la réduction ou annulation).

Cas de gestion 1.A.2 : l'encaissement se fait pour un montant net (initial – correction)

- émission d'une DRr ou DAR par le gestionnaire du titre de recette (et validation par le responsable du titre de recette) ;
- prise en charge de la DRr ou DAR par le comptable :
 - écriture en comptabilité générale : débit 7, crédit 4 ;
- encaissement du titre de recette pour le montant net :
 - écriture en comptabilité générale :
 - débit 5, crédit 4 (à hauteur montant net encaissé),
 - écriture en comptabilité budgétaire :
 - constatation d'une recette budgétaire (pour le montant net) lors du rapprochement avec le titre et la DRr.



IMPACTS COMPTABLES DU CAS DE GESTION 1.A

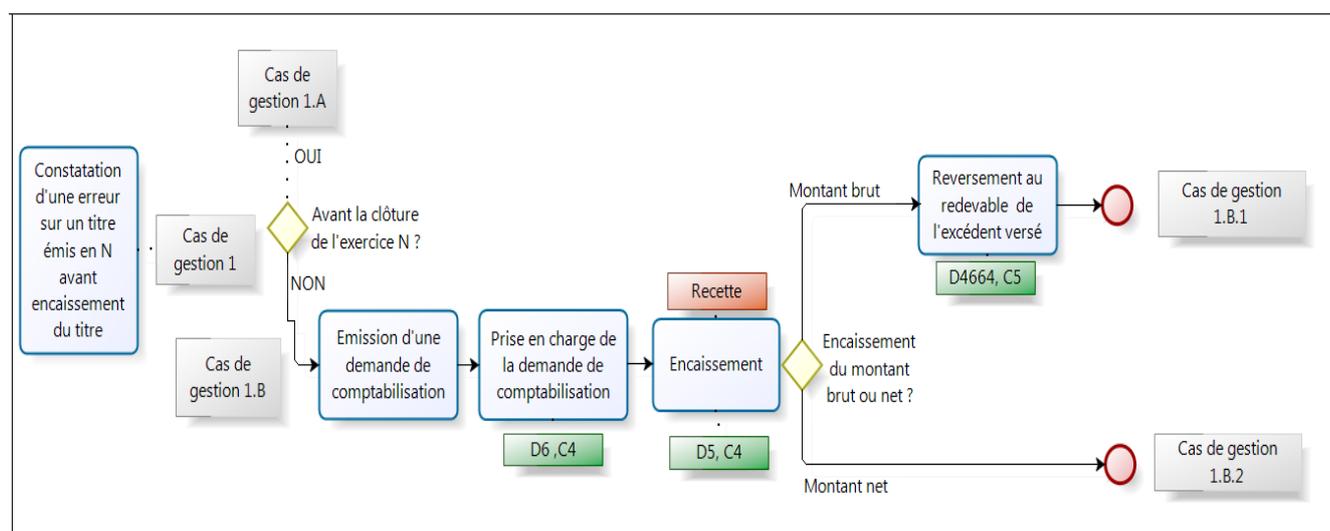
5.2.3.2 Cas de gestion 1.B : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial, après la clôture de l'exercice de sa prise en charge

Cas de gestion 1.B.1 : l'encaissement se fait pour un montant brut

- émission d'une demande de comptabilisation par le gestionnaire du titre de recette (et validation par le responsable du titre de recette) ;
- prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable :
 - écriture en comptabilité générale : débit 6 (charge), crédit 4 (pour le montant de la réduction ou annulation) ;
- encaissement du titre de recette :
 - écritures en comptabilité générale :
 - débit 5, crédit 4 (à hauteur du reste à encaisser),
 - débit 5, crédit 4664 (pour le montant de la réduction ou annulation),
 - écriture en comptabilité budgétaire :
 - constatation d'une recette budgétaire (pour montant corrigé de la réduction ou de l'annulation) lors du rapprochement avec le titre et la demande de comptabilisation ;
- reversement de l'excédent au redevable :
 - écriture en comptabilité générale :
 - débit 4664, crédit 5 (pour le montant de la réduction ou annulation).

Cas de gestion 1.B.2 : l'encaissement se fait pour un montant net (initial – correction)

- émission d'une demande de comptabilisation par le gestionnaire du titre de recette (et validation par le responsable du titre de recette) ;
- prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable :
 - écriture en comptabilité générale : débit 6 (charge), crédit 4 (pour le montant de la réduction ou annulation) ;
- encaissement du titre de recette pour le montant net :
 - écriture en comptabilité générale :
 - débit 5, crédit 4 (à hauteur montant net encaissé),
 - écriture en comptabilité budgétaire :
 - constatation d'une recette budgétaire (pour le montant net) lors du rapprochement avec le titre et la demande de comptabilisation.



IMPACTS COMPTABLES DU CAS DE GESTION 1.B

5.2.4 Cas de gestion 2 : l'erreur est constatée après l'encaissement du titre initial

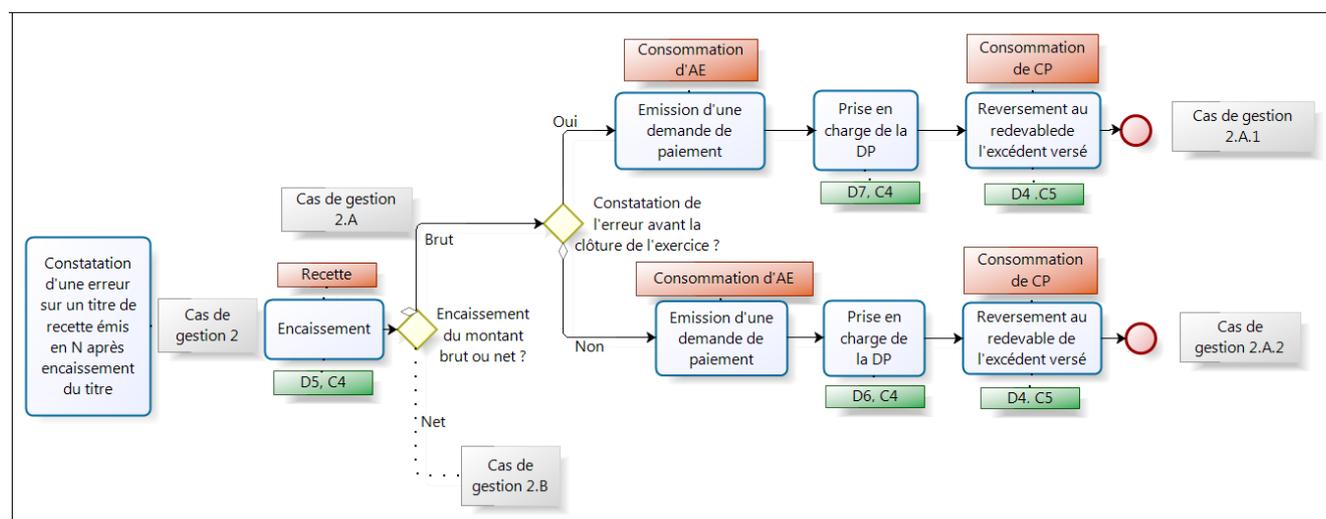
5.2.4.1 Cas de gestion 2.A : l'erreur est constatée après l'encaissement du titre et l'encaissement est fait pour un montant brut

Cas de gestion 2.A.1 : l'erreur est constatée avant la clôture de l'exercice

- encaissement du titre de recette initial pour le montant initial :
 - écriture en comptabilité générale : débit 5, crédit 4,
 - écriture en comptabilité budgétaire : constatation d'une recette budgétaire ;
- émission d'une demande de paiement (DP) :
 - écriture en comptabilité budgétaire : consommation d'AE ;
- prise en charge de la DP :
 - écriture en comptabilité générale : débit 7, crédit 4 pour le montant de la correction ;
- reversement au redevable de l'excédent versé :
 - écriture en comptabilité générale : débit 4, crédit 5,
 - écriture en comptabilité budgétaire : constatation d'une dépense budgétaire, consommation de CP.

Cas de gestion 2.A.2 : l'erreur est constatée après la clôture de l'exercice

- encaissement du titre de recette initial pour le montant initial :
 - écriture en comptabilité générale : débit 5, crédit 4,
 - écriture en comptabilité budgétaire : constatation d'une recette budgétaire ;
- émission d'une demande de paiement :
 - écriture en comptabilité budgétaire : consommation d'AE ;
- prise en charge de la DP :
 - écriture en comptabilité générale : débit 6, crédit 4 pour le montant de la réduction ou de l'annulation ;
- reversement au redevable de l'excédent versé :
 - écriture en comptabilité générale : débit 4, crédit 5,
 - écriture en comptabilité budgétaire : constatation d'une dépense budgétaire, consommation de CP.



IMPACTS COMPTABLES DU CAS DE GESTION 2.A

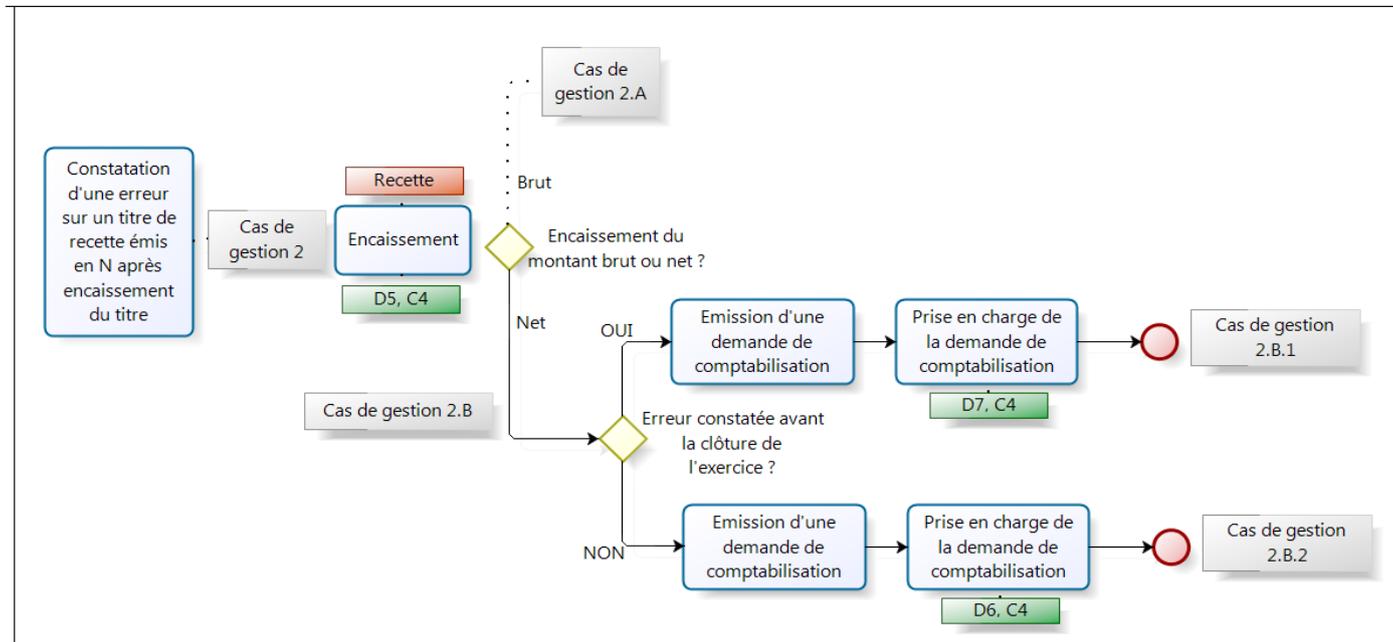
5.2.4.2 Cas de gestion 2.B : l'erreur est constatée après l'encaissement du titre et l'encaissement est fait pour un montant net

Cas de gestion 2.B.1 : l'erreur est constatée avant la clôture de l'exercice

- encaissement du titre de recette initial pour le montant net :
 - écriture en comptabilité générale : débit 5, crédit 4,
 - écriture en comptabilité budgétaire : constatation d'une recette budgétaire ;
- émission d'une demande de comptabilisation par le gestionnaire du titre de recette (et validation par le responsable du titre de recette) ;
- prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable :
 - écriture en comptabilité générale : débit 7, crédit 4 (pour le montant de la réduction ou annulation).

Cas de gestion 2.B.2 : l'erreur est constatée après la clôture de l'exercice

- encaissement du titre de recette initial pour le montant net :
 - écriture en comptabilité générale : débit 5, crédit 4,
 - écriture en comptabilité budgétaire : constatation d'une recette budgétaire ;
- émission d'une demande de comptabilisation par le gestionnaire du titre de recette (et validation par le responsable du titre de recette) ;
- prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable :
 - écriture en comptabilité générale : débit 6, crédit 4 (pour le montant de la réduction ou annulation).



IMPACTS COMPTABLES DU CAS DE GESTION 2.B

5.2.5 Synthèse des impacts comptables

Cas de gestion 1.A.1 : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial, lors du même exercice que sa prise en charge et l'encaissement se fait pour un montant brut.

	Prise en charge du titre de recette en N	Constatation de l'erreur de liquidation en N et émission d'une DRr	Prise en charge de la DRr
Impact comptable	<p>Débit 4</p> <p>Crédit 7</p> <p><i>POUR 100 EUROS</i></p>	Pas d'impact	<p>Débit 7</p> <p>Crédit 4</p> <p>POUR 10 EUROS</p>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

	Encaissement/Rapprochement du titre et de la DRr	Reversement au redevable de l'excédent versé
Impact comptable	<p>Débit 5</p> <p>Crédit 4</p> <p><i>POUR 90 EUROS</i></p> <p>Débit 5</p> <p>Crédit 4664</p> <p><i>POUR 10 EUROS</i></p>	<p>Débit 4664</p> <p>Crédit 5</p> <p><i>POUR 10 EUROS</i></p>
Impact budgétaire	<p>Constatation d'une recette budgétaire</p> <p><i>POUR 90 EUROS</i></p>	Pas d'impact

Cas de gestion 1.A.2 : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial, lors du même exercice que sa prise en charge et l'encaissement se fait pour un montant net.

	Prise en charge du titre de recette en N	Constatation de l'erreur de liquidation en N et émission d'une DRr	Prise en charge de la DRr
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 7 Crédit 4 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

	Encaissement/Rapprochement du titre et de la DRr
Impact comptable	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 90 EUROS</i>
Impact budgétaire	Constatation d'une recette budgétaire <i>POUR 90 EUROS</i>

Cas de gestion 1.B.1 : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial, après la clôture de l'exercice de sa prise en charge et l'encaissement se fait pour un montant brut.

	Prise en charge du titre de recette en N	Constatation de l'erreur de liquidation en N+1 et émission d'une demande de comptabilisation	Prise en charge de la demande de comptabilisation
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 6 Crédit 4 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

	Encaissement/Rapprochement du titre et de la demande de comptabilisation	Reversement au redevable de l'excédent versé
Impact comptable	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 90 EUROS</i> Débit 5 Crédit 4664 <i>POUR 10 EUROS</i>	Débit 4664 Crédit 5 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Constatation d'une recette budgétaire <i>POUR 90 EUROS</i>	Pas d'impact

Cas de gestion 1.B.2 : l'erreur est constatée avant l'encaissement du titre initial, après la clôture de l'exercice de sa prise en charge et l'encaissement se fait pour un montant net.

	Prise en charge du titre de recette en N	Constatation de l'erreur de liquidation en N+1 et émission d'une demande de comptabilisation	Prise en charge de la demande de comptabilisation
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 6 Crédit 4 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

	Encaissement/Rapprochement du titre et de la demande de comptabilisation
Impact comptable	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 90 EUROS</i>
Impact budgétaire	Constatation d'une recette budgétaire <i>POUR 90 EUROS</i>

Cas de gestion 2.A.1 : L'erreur est constatée après l'encaissement du titre et l'encaissement se fait pour un montant brut. L'erreur est constatée avant la clôture de l'exercice.

	Prise en charge du titre de recette	Encaissement du titre de recette
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 100 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Constatation d'une recette budgétaire <i>POUR 100 EUROS</i>

	Emission et prise en charge de la demande de paiement	Reversement au redevable de l'excédent versé
Impact comptable	Débit 7 Crédit 4 <i>POUR 10 EUROS</i>	Débit 4 Crédit 5 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 10 EUROS</i>	Constatation d'une dépense budgétaire - Consommation de CP <i>POUR 10 EUROS</i>

Cas de gestion 2.A.2 : L'erreur est constatée après l'encaissement du titre et l'encaissement se fait pour un montant brut. L'erreur est constatée après la clôture de l'exercice.

	Prise en charge du titre de recette	Encaissement du titre de recette
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 100 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Constatation d'une recette budgétaire <i>POUR 100 EUROS</i>

	Emission et prise en charge de la Demande de Paiement	Reversement au redevable de l'excédent versé
Impact comptable	Débit 6 Crédit 4 <i>POUR 10 EUROS</i>	Débit 4 Crédit 5 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 10 EUROS</i>	Constatation d'une dépense budgétaire - Consommation de CP <i>POUR 10 EUROS</i>

Cas de gestion 2.B.1 : L'erreur est constatée après l'encaissement du titre et l'encaissement se fait pour un montant net. L'erreur est constatée avant la clôture de l'exercice.

	Prise en charge du titre de recette	Encaissement du titre de recette
Impact comptable	<p>Débit 4</p> <p>Crédit 7</p> <p><i>POUR 100 EUROS</i></p>	<p>Débit 5</p> <p>Crédit 4</p> <p><i>POUR 90 EUROS</i></p>
Impact budgétaire	Pas d'impact	<p>Constatation d'une recette budgétaire</p> <p><i>POUR 90 EUROS</i></p>

	Emission et prise en charge d'une demande de comptabilisation
Impact comptable	<p>Débit 7</p> <p>Crédit 4</p> <p><i>POUR 10 EUROS</i></p>
Impact budgétaire	Pas d'impact

Cas de gestion 2.B.2 : L'erreur est constatée après l'encaissement du titre et l'encaissement se fait pour un montant net. L'erreur est constatée après la clôture de l'exercice.

	Prise en charge du titre de recette	Encaissement du titre de recette
Impact comptable	<p>Débit 4</p> <p>Crédit 7</p> <p><i>POUR 100 EUROS</i></p>	<p>Débit 5</p> <p>Crédit 4</p> <p><i>POUR 90 EUROS</i></p>
Impact budgétaire	Pas d'impact	<p>Constatation d'une recette budgétaire</p> <p><i>POUR 90 EUROS</i></p>

	Emission et prise en charge d'une demande de comptabilisation
Impact comptable	<p>Débit 6</p> <p>Crédit 4</p> <p><i>POUR 10 EUROS</i></p>
Impact budgétaire	Pas d'impact

5.3 Les réductions à caractère commercial : rabais, remises, ristournes

5.3.1 Définition

Il existe trois catégories de réductions à caractère commercial : les rabais, les remises et les ristournes.

- Les rabais sont liés à un défaut de qualité ou de conformité des objets vendus ; ils ont un caractère exceptionnel.
- Les remises sont pratiquées en considération de l'importance de l'achat, de la personne ou de la profession de l'acheteur et sont généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant d'achat.
- Les ristournes sont calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée.

Contrairement au retour qui se traduit par une réduction sur les quantités, la réduction à caractère commercial porte sur la valeur.

Les réductions à caractère commercial doivent respecter les règles fiscales applicables à ce type d'opérations, et notamment les régularisations de la TVA.

5.3.2 Cas où les réductions sont connues au moment de la vente

5.3.2.1 Procédure

La réduction accordée peut l'être au moment même de la vente. Dans ce cas, le titre de recette émis tient compte de la réduction et porte sur le montant net.

5.3.2.2 Impact comptable

Lors de la prise en charge du titre de recette, le compte de produit (classe 7) est crédité du montant net de la vente (prix de vente – réduction).

5.3.3 Cas où les réductions ne sont pas connues au moment de la vente

Le montant de la réduction qui ne figure pas sur la facture et qui n'est connu qu'après la prise en charge du titre de recette donne lieu à l'émission d'une demande de réduction ou d'annulation de recette (DRr/DAR).

5.3.3.1 Procédure

Dans le cas où le montant des réductions n'est pas connu lors de l'émission et la prise en charge du titre de recette, une DRr doit être émise pour le montant de ces réductions.

La DRr vient en déduction d'un titre de recette ultérieur : c'est le cas classique de l'avoir qui vient en déduction d'une facture client ultérieure.

5.3.3.2 Impact comptable

- Prise en charge de la DRr :
 - impact en comptabilité générale :
 - débit 709 (Rabais, remises et ristournes accordés par l'organisme), crédit 419 (clients autres avoirs).
- Encaissement de la facture d'origine pour le montant total de la facture (pour rappel).
- Prise en charge de la facture ultérieure pour le montant total de la facture :
 - impact en comptabilité générale :
 - débit 4, crédit 7.
- Encaissement du montant net de la facture ultérieure :
 - impact en comptabilité générale :
 - débit 5, crédit 4 pour le montant net,
 - débit 419, crédit 4 pour le montant de la remise ;
 - impact en comptabilité budgétaire :
 - constatation d'une recette en comptabilité budgétaire, pour le montant net.

5.4 Admissions en non-valeur

5.4.1 Principes

Conformément à l'article 193 du décret GBCP, les créances de l'organisme peuvent faire l'objet d'une admission en non-valeur dès que la créance paraît irrécouvrable, c'est-à-dire en cas d'insolvabilité ou d'absence du débiteur. L'irrécouvrabilité est justifiée par le comptable, qui produit tout document qui atteste l'échec de ses diligences et la situation du débiteur (procès-verbal de carence, certificat d'irrécouvrabilité).

L'admission en non-valeur (ANV) d'une créance irrécouvrable est prononcée par l'organe délibérant. Elle est enregistrée par le comptable.

L'admission en non-valeur d'une créance a pour seul but d'apurer les prises en charge de l'agent comptable. Elle n'a pas pour effet d'éteindre le droit que l'organisme détient sur son débiteur. Elle ne libère donc pas le redevable, le recouvrement devant être repris si le débiteur revient à meilleure fortune. Sauf décision contraire du juge des comptes, elle décharge l'agent comptable de sa responsabilité pécuniaire.

5.4.2 Processus outil

Le comptable du recouvrement passe une écriture en comptabilité générale qui matérialise l'ANV.

5.4.3 Impact comptable

Les décisions d'admission en non-valeur se traduisent en comptabilité générale par une charge de fonctionnement.



Les admissions en non-valeur n'ont pas d'impact budgétaire.

Lors de l'apurement d'une créance, il conviendra de pouvoir distinguer les admissions en non-valeur d'éventuels encaissements partiels afin d'en assurer le suivi.

Exemple : Titre de recette de 100 euros, encaissement partiel de 70 euros et ANV de 30 euros :

	Prise en charge du titre de recette	Encaissement partiel	ANV
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 70 EUROS</i>	Débit 625.18 Crédit 4 <i>POUR 30 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Constataion d'une recette budgétaire <i>POUR 70 EUROS</i>	Pas d'impact

5.5 Remises gracieuses

5.5.1 Principe

Conformément à l'article 193 du décret GBCP, les créances de l'organisme peuvent faire l'objet d'une remise gracieuse en cas de gêne du débiteur, qui le met dans l'impossibilité de se libérer de tout ou partie de sa dette.

La remise gracieuse est prononcée par l'organe délibérant. Elle est enregistrée par le comptable.

La remise de dette totale ou partielle fait disparaître le droit que détenait l'organisme sur son débiteur par extinction de la créance. Il en résulte que la remise gracieuse libère la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable.

5.5.2 Processus outil

Le comptable du recouvrement passe une écriture en comptabilité générale qui matérialise la remise gracieuse.

5.5.3 Impact comptable

Les décisions de remises gracieuses se traduisent en comptabilité générale par une charge de fonctionnement.

Les remises gracieuses n'ont pas d'impact budgétaire.

Lors de l'apurement d'une créance, il conviendra de pouvoir distinguer les remises gracieuses d'éventuels encaissements partiels afin d'en assurer le suivi.

Exemple : Titre de recette de 100 euros, encaissement partiel de 70 euros et ANV de 30 euros :

	Prise en charge du titre de recette	Encaissement partiel	Remise gracieuse
Impact comptable	Débit 4 Crédit 7 <i>POUR 100 EUROS</i>	Débit 5 Crédit 4 <i>POUR 70 EUROS</i>	Débit 625.18 Crédit 4 <i>POUR 30 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Constatation d'une recette budgétaire <i>POUR 70 EUROS</i>	Pas d'impact

5.6 Escompte

5.6.1 Principe et procédure

Principes

Les réductions à caractère financier sont constituées par les escomptes de règlement. Ces escomptes représentent pour celui qui les accorde des charges financières, pour celui qui en bénéficie des produits financiers. Dans le cadre du processus de la recette, les escomptes constituent donc des charges financières pour l'organisme, qui sont accordées au débiteur.

Remarque

Pour les établissements publics à caractère administratif (EPA), il n'est pas expressément prévu qu'ils puissent accorder un escompte. Mais certains EPA peuvent y recourir dans le cadre de leurs activités commerciales. S'agissant des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) : les usages du commerce sont permis.

Procédure

L'escompte est toujours comptabilisé, qu'il soit ou non inscrit sur la facture.

L'escompte s'applique à des montants TTC. Aussi, quand l'organisme est assujéti à la TVA, il convient parallèlement de régulariser les comptes de TVA.

5.6.2 Impact comptable dans le cas où l'escompte est accordé par l'organisme

Deux cas sont à considérer :

1^{er} cas : l'escompte est notifié postérieurement à l'encaissement du titre de recette (facture).

Il est traité comme un avoir client (réduction de recette avec reversement éventuel de l'excédent).

2e cas : l'escompte est pris en compte sur le titre de recette (facture).

Au moment de l'envoi de la facture, un titre de recette est émis par l'ordonnateur pour le montant total de la prestation sur le compte de produits concerné par la recette.

L'ordonnateur impute également l'escompte au moment du titre de recette¹¹ (débit du compte 665 et crédit du compte de tiers 411).

- Prise en charge du titre de recette :
 - impact comptable : débit 4, crédit 7 (pour 100) ;
- Emission et prise en charge d'une demande de comptabilisation :
 - impact comptable : débit 665, crédit 4 (pour 10) ;
- Encaissement du titre de recette :
 - impact comptable : débit 5, crédit 4 (pour 90) ;
 - impact budgétaire : constatation de la recette pour le montant encaissé (90).

La procédure et le traitement des escomptes sont symétriques à ceux des escomptes reçus, traités dans le fascicule dépense du présent DPG.

¹¹ En fonction de l'outil, le titre de recette pourra porter une ligne de dépense, ou il sera nécessaire de saisir une pièce de type demande de paiement ; dans ce dernier cas les deux pièces devront être prise en charge concomitamment par l'agent comptable.

5.7 Modifications des imputations



Un arrêté relatif aux corrections à l'initiative du comptable (article 191 du décret GBCP) précise les possibilités de correction par le comptable et par l'ordonnateur.

Pour les écritures à l'initiative de l'ordonnateur, sont émises des demandes de correction par le gestionnaire du titre de recette. Ces demandes sont validées par le responsable du titre de recette et prises en charge par le comptable.

Les écritures à l'initiative du comptable sont directement saisies en comptabilité par celui-ci.

6 OPERATIONS PARTICULIÈRES

6.1 Recettes globalisées et fléchées

6.1.1 Principes

Les recettes, dont le montant est évaluatif dans le cadre du budget, se distinguent en deux grandes catégories :

- les recettes globalisées :
 - les recettes sont globalisées par principe,
 - elles n'ont pas d'utilisation prédéterminée ;

exemples : les subventions pour charges de service public versées aux organismes opérateurs, les subventions de fonctionnement de l'État versées aux organismes non opérateurs, la fiscalité affectée (sauf cas particuliers), les autres subventions publiques et dotations de l'État sans destination spécifique et la plupart des ressources propres ;
- les recettes fléchées :
 - Elles constituent une exception au principe,
 - Il s'agit de recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement,
 - Une recette « fléchée » peut expliquer un déséquilibre budgétaire, au titre d'un ou plusieurs exercices, lié à un décalage temporel entre le décaissement des dépenses et l'encaissement des recettes fléchées les finançant,
 - Les recettes fléchées font l'objet d'une décision entre l'organisme et la tutelle ;

exemples : dotation en fonds propres de l'État destinée à un investissement, financement reçu dans le cadre des investissements d'avenir, financement des contrats de recherche, etc.

En fonction de son activité, chaque organisme établit une liste des recettes fléchées, qu'il soumet à l'approbation de ses tutelles au moment du budget initial, à l'occasion de chaque budget rectificatif et à la présentation du compte financier.



Le principe de l'unité de caisse demeure intangible et le fléchage des recettes ne remet pas en cause la fongibilité de la trésorerie, qui reste toujours applicable. Il s'agit d'un outil d'analyse qui distingue la variation de la trésorerie disponible de celle de la trésorerie fléchée dans le tableau d'équilibre financier, mais il n'aboutit en aucun cas à compartimenter la trésorerie. Le principe de l'unité de caisse est donc respecté.

La qualification de recette globalisée ou fléchée s'opère dès la programmation et la constitution du budget, et peut dès lors faire l'objet du suivi budgétaire correspondant.

6.1.2 Impact comptable

Une recette fléchée peut expliquer un déséquilibre budgétaire, au titre d'un ou plusieurs exercices, lié à un décalage temporel entre le décaissement des dépenses et l'encaissement des recettes fléchées les finançant :

- aussi, en cas de préfinancement par le tiers financeur, l'organisme dispose temporairement d'un excédent de trésorerie ;
- dans le cas contraire, lorsque le préfinancement d'une opération sur recette fléchée est réalisé par l'organisme, il est nécessaire que celui-ci dispose par ailleurs de la trésorerie nécessaire pour faire face à ce besoin temporaire. Les opérations liées aux recettes fléchées peuvent être partiellement autofinancées.

Dans le volet « recettes » du budget, les recettes fléchées sont présentées de manière distincte. La prévision de recettes fléchées permet l'ouverture au volet « Dépense » du budget de crédits (AE et CP) sur l'exercice et/ou sur des exercices ultérieurs, selon la prévision effective d'exécution en dépenses.

La différence positive entre les recettes encaissées pour le financement d'un projet et les dépenses décaissées à ce titre vient abonder la trésorerie liée aux recettes fléchées figurant dans le tableau d'équilibre financier. Elle sera consommée sur la durée du projet en prélevant sur cette même trésorerie.

Les recettes fléchées peuvent financer des dépenses de natures diverses comme l'investissement mais aussi les dépenses de personnel, le fonctionnement ou l'intervention. Le cas échéant elles peuvent être pluriannuelles. Elles ne concernent pas les opérations pour compte de tiers. Les opérations pour compte de tiers sont suivies par ailleurs dans un état dédié, non intégrées au solde budgétaire, ni donc aux recettes fléchées.

Les encaissements des recettes fléchées doivent pouvoir être distingués, afin d'alimenter le compte financier.

Le suivi des recettes fléchées tant en dépenses qu'en recettes peut être réalisé au travers de l'axe « Opération ».

6.2 Contrats de recherche

Le traitement des contrats de recherche est décrit dans une annexe du présent DPG.

6.3 Opérations pour compte de tiers

6.3.1 Principe

Les dispositifs pour compte de tiers répondent aux trois critères cumulatifs suivants :

- trois acteurs interviennent dans la procédure : le tiers financeur (État, Union Européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
- l'organisme ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision :
 - soit le tiers financeur prend un engagement directement auprès du bénéficiaire final et il délègue le rôle de payeur à l'organisme,
 - soit l'organisme s'engage auprès du bénéficiaire final, mais au nom du tiers financeur et dans les conditions préalablement définies par le tiers financeur (l'organisme agit en tant que mandataire pour exercer une mission qui lui a été confiée par le tiers financeur) ;
- le financement de ces dispositifs est assuré en tout ou partie par le tiers financeur, par le biais de transferts indirects.

Les fonds reçus dans le cadre de la mise en œuvre de dispositifs d'intervention pour compte de tiers constituent des opérations pour compte de tiers.

6.3.2 Impact comptable

Les fonds encaissés dans le cadre des opérations pour compte de tiers peuvent être gérées dans l'outil comme des recettes au comptant sans impact budgétaire : à l'issue de la constatation d'un encaissement dans l'outil, une demande de versement est émise par l'ordonnateur.

- En comptabilité générale
Ces recettes sont sans impact sur le compte de résultat de l'organisme, puisque ce n'est pas l'organisme mais bien le tiers financeur qui en supporte la charge *in fine*.
- En comptabilité budgétaire
Les opérations pour compte de tiers n'ont pas d'impact budgétaire.
- Dans le compte financier
L'organe délibérant est tenu informé des opérations pour compte de tiers au moyen d'un tableau dont la fonction est décrite dans le fascicule budget du présent DPG.
En effet, la considération de l'activité de l'organisme ne peut se faire qu'à la lecture des seules dépenses et recettes inscrites au budget mais doit être complétée par l'information relative aux dépenses et recettes pour compte de tiers, qui peuvent représenter, dans certains cas, une part importante de l'activité de l'organisme.
Le tableau peut ainsi comprendre :
 - les encaissements/décaissements pour compte de tiers ;
 - les écritures de TVA déductible et collectée de l'organisme.

La présentation du tableau est obligatoire pour tout organisme effectuant des opérations pour compte de tiers.

6.3.3 Cas particulier des ressources affectées



La procédure budgétaire et comptable des ressources affectées ne sera plus autorisée par les instructions codificatrices M9¹² à partir du 1 janvier 2016. Il est conseillé depuis 2013 de suivre les opérations précédemment traitées en ressources affectées comme des opérations gérées pour compte de tiers.

En revanche les dispositifs de ressources affectées non arrivés à leur terme au 1^{er} janvier 2016 continueront selon les mêmes modalités jusqu'à extinction.

Les deux dispositifs (ressources affectées et opérations pour le compte de tiers) cohabiteront donc jusqu'à extinction des derniers cas de ressources affectées.

6.4 Facturation interne

Les modalités de facturation interne au sein des organismes ainsi que les impacts potentiels en comptabilité analytique, en comptabilité générale ou en comptabilité budgétaire sont décrits dans une annexe du présent DPG.

¹² Instruction M9-5 Tome 3 Vol.1 comptable

6.5 Régies de recettes

6.5.1 Principe

L'intégration de la comptabilité des recettes du régisseur intervient de manière différente pour le comptable et le gestionnaire.

- Le comptable intègre l'ensemble des écritures de la régie de recette dans la comptabilité générale (comptabilité auxiliaire client avec client = régie). Les outils de régie doivent fournir le détail des écritures passées, comprenant les critères d'imputations généraux des recettes dans un document fourni mensuellement : l'état de ventilation des recettes encaissées. Ce document récapitulatif doit être transmis périodiquement ou lorsqu'un montant plafond est dépassé. La transmission dématérialisée est également à privilégier dans le système d'information.
- Le gestionnaire intègre le solde des dépôts de fonds constatés en saisissant un titre de recette qui permet ainsi d'enregistrer en comptabilité budgétaire le montant des recettes recouvrées.

Il convient de distinguer deux cas de figure :

- la régie d'avances et de recettes : l'encaissement des recettes diffère la récupération de l'avance voire la rend inutile ; l'avance n'est pas reconstituée par crédits budgétaires, ou seulement pour l'excédent des dépenses par rapport aux recettes ;
- la régie de recettes : l'encaissement de recettes est matérialisé par un « titre de recette » qui constate le montant des recettes encaissées.

6.5.2 Impacts comptables

6.5.2.1 Comptabilité budgétaire

Les régies de recette suivent les règles standards de la comptabilité budgétaire. Le rapprochement du titre de recette relatif au reversement des recettes à l'agent comptable avec leur encaissement donne lieu à une écriture d'encaissement en comptabilité budgétaire.

6.5.2.2 Comptabilité générale

Le compte 54 est dédié aux régies d'avance et accreditifs. Pour les recettes c'est le compte 545 (régies de recettes) qui est utilisé.

Ce compte traduit les relations entre le régisseur et l'agent comptable.

Les régisseurs doivent au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés.

La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte bancaire. Les opérations réalisées au compte 545 permettent de pallier cet inconvénient. Son solde débiteur représente le montant des disponibilités de caisse conservées par les régisseurs.

- Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes : débit compte 51 ou 53, crédit compte 545 (régies de recettes).
- Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives : débit compte 545, crédit compte 4715 (recettes des régisseurs).
- Débit 4715 et crédit compte de tiers pour les recettes ordonnancées pendant la période complémentaire, ou crédit compte de produits pour les recettes de l'exercice.

6.6 Cessions d'immobilisations

Le montant de la recette correspond au montant de l'encaissement.

6.7 Stocks d'en cours et de produits finis

Les sorties de stock doivent être comptabilisées, dans des modalités qui sont détaillées dans le fascicule comptabilités du présent DPG.

La recette pourra être imputée sur le référentiel des articles afin de relier ces derniers aux sorties de stock.

6.8 Gestion de la TVA

L'outil devra permettre de gérer la TVA présente sur les factures clients (les factures étant émises avec TVA), en indiquant par exemple :

- un taux pour chaque imputation budgétaire ;
- le compte de comptabilisation ;
- pour chaque taux de TVA différent : le montant de TVA collectée et le taux de TVA intra-communautaire ;
- le décompte de la recette, qui correspond aux bases de calcul de la liquidation ;
- les totaux significatifs : montant HT du titre de recette, égal à la somme des montants HT de chaque ligne de liquidation et le montant TTC total du titre, égal à la somme des montants TTC de chaque ligne de liquidation ;
- si ces éléments ne peuvent être inscrits sur le titre de recette lui-même, ils sont consignés sur les pièces justificatives qui sont jointes.

Si les activités de l'organisme ne sont pas assujetties à la TVA, l'écriture de comptabilité budgétaire, constatée à l'encaissement porte uniquement sur le montant TTC. Si elles sont assujetties à la TVA, l'écriture de comptabilité budgétaire porte uniquement sur le montant hors taxe.

6.9 Encaissements dans des devises autres que l'euro et gestion des écarts de change

Lors de la réalisation de l'opération, les recettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change (en utilisant le taux de chancellerie). La recette est enregistrée en comptabilité budgétaire pour sa contre-valeur en euros à la date de l'encaissement.

Pour les organismes qui ont des opérations en devises, les systèmes doivent prévoir des conversions.

En comptabilité générale, les pertes et les gains de change résultant des recettes encaissées au cours de l'exercice sont comptabilisés aux comptes de charges et de produits correspondants.

Les créances restant à recouvrer en fin d'exercice font l'objet d'une actualisation aux taux de change en vigueur à cette date.

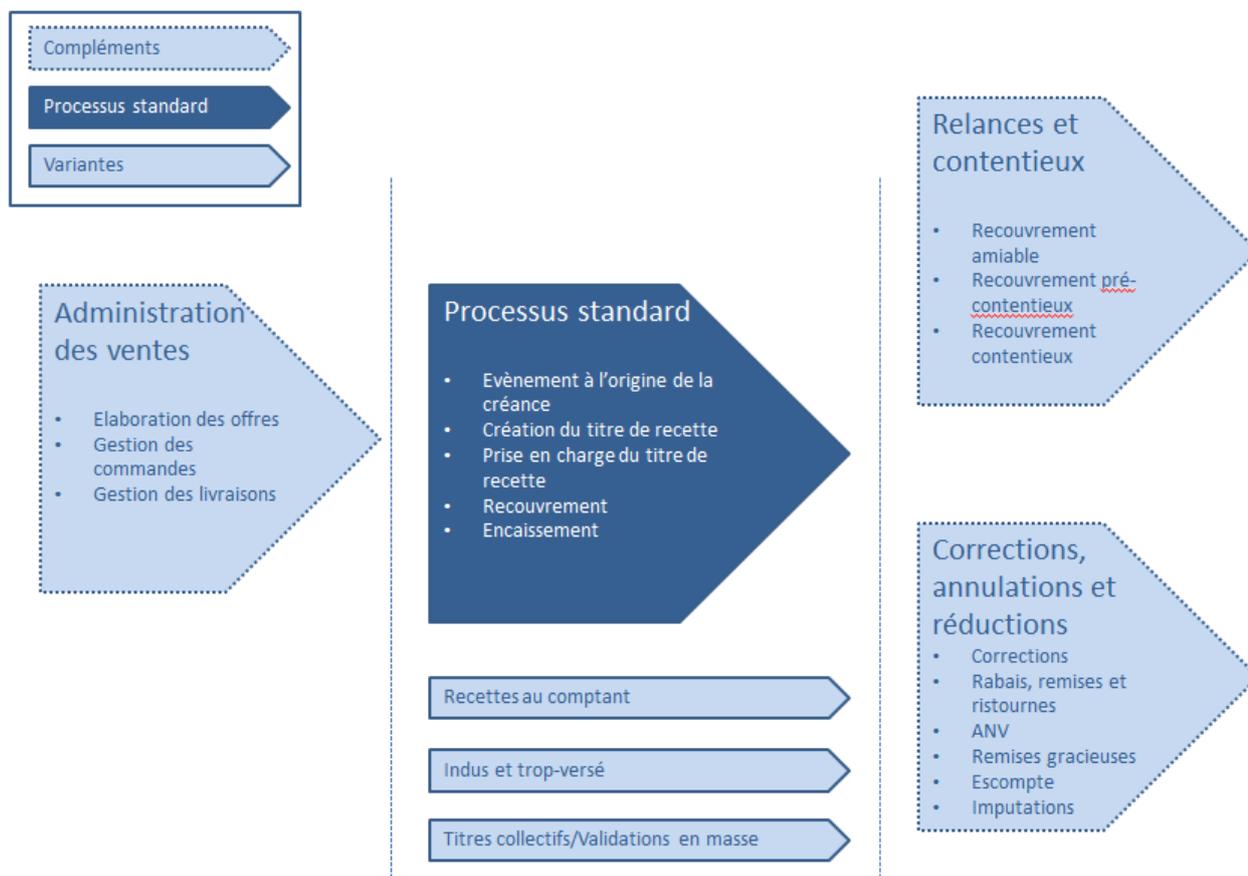
Les différences de conversion ainsi déterminées sont alors inscrites au bilan à des comptes transitoires en attente de régularisations ultérieures.

Les pertes latentes entraînent la constitution de provisions pour risques.

7 VUE D'ENSEMBLE COMPLETEE

Le processus de la recette s'articule autour d'un processus standard « classique », qui peut être éventuellement :

- complété par des processus complémentaires en amont ou en aval ;
- remplacé par des variantes.



En parallèle, des opérations particulières peuvent venir compléter, modifier, enrichir le processus standard :

- recettes fléchées ;
- recettes pour compte de tiers ;
- facturation interne ;
- régies de recettes ;
- prise en charge en masse de titres de recette ;
- cessions d'immobilisation ;
- gestion des stocks ;
- gestion de la TVA ;
- émission de titres de recettes dématérialisés.

8 CHOIX ORGANISATIONNELS

8.1 Récapitulatif des fonctions et rôles

Les différents fonctions/rôles intervenant dans le processus de la recette sont les suivants :

Fonction / Rôle	Définition
Service métier (ordonnateur)	Il contribue à la mise en œuvre de la politique de l'organisme et exprime ses besoins en matière de dépenses ou de recettes. Il n'a pas a priori de compétences budgétaire ou comptable particulière.
Gestionnaire du titre de recette (ordonnateur)	Il a en charge la gestion des aspects administratifs liés à la liquidation des recettes. C'est un rôle opérationnel sans responsabilité juridique ni managériale. Il a en charge la formalisation de la créance et l'émission du titre de recette qui sera transmis au comptable pour enregistrement.
Responsable du titre de recette (ordonnateur)	Le responsable du titre de recette valide les éléments du titre de recette émis par le gestionnaire. Il peut également être amené à les modifier ou à les annuler. Il a qualité d'ordonnateur.
Comptable responsable de la prise en charge des recettes (comptable)	Il est chargé de : <ul style="list-style-type: none"> la prise en charge des ordres de recouvrer qui lui sont remis par les ordonnateurs ; la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.
Comptable chargé du recouvrement (comptable)	Il est en charge du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire.
Responsable de la trésorerie (comptable)	Il est chargé : <ul style="list-style-type: none"> de l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ; du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ; de la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ; de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant à l'organisme ; du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités (y compris le rapprochement bancaire) ; de la construction et la mise à jour des prévisions de trésorerie, de l'intégration des fonds des/Versements des fonds aux régisseurs, des opérations pour compte de tiers.

Pour rappel, un même acteur (agent d'un service ordonnateur ou comptable, par exemple), peut jouer plusieurs rôles. La répartition des rôles entre les différents acteurs dépend de l'organisation que souhaite mettre en place chaque organisme. Les rôles ordonnateur et comptable sont incompatibles ; ils ne peuvent être joués par le même acteur.

8.2 Dispositifs de contrôle interne et d'audit

8.2.1 Contrôle interne



Dans chaque organisme est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable. Le ministre chargé du budget définit le cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable. Il s'assure, en lien avec les autres ministres de tutelle, de leur mise en œuvre.¹³

La fiabilité des informations portées en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire est assurée notamment par le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire.

Le contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable, qui est de la responsabilité de chaque organisme, est un sous-ensemble du contrôle interne.

Il a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite de l'objectif de qualité de la comptabilité générale, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.

Les systèmes d'information qui portent la comptabilité doivent être organisés de façon à autoriser le contrôle des données et des traitements, afin de répondre à l'objectif de qualité des comptes.

Le contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne budgétaire, qui est de la responsabilité de chaque organisme, est un sous-ensemble du contrôle interne.

Il poursuit deux objectifs principaux : la qualité de la comptabilité budgétaire, qui permet de rendre compte de l'autorisation donnée par l'organe délibérant et de son exécution, et la soutenabilité budgétaire qui vise à assurer le respect en gestion des autorisations budgétaires dans une perspective annuelle et pluriannuelle.

8.2.2 Audit interne¹⁴



L'audit interne budgétaire et comptable, exercé de manière indépendante et objective, a pour objet de donner à chaque organisme une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations budgétaires et comptables qu'il conduit, ainsi qu'une appréciation de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable.

L'organe délibérant arrête un programme d'audit. Le cas échéant, il met en place un comité d'audit, chargé de porter une appréciation sur la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable et de faire toutes propositions tendant à l'amélioration de ce dernier. Le programme d'audit est soumis à ce comité. L'organe délibérant fixe la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement de ce comité. Le contrôleur budgétaire en est membre de droit. L'agent comptable assiste à ses délibérations.

L'organisme peut être doté ou décider de constituer un service d'audit interne, indépendant des acteurs de la fonction comptable et financière (donc ne s'immisçant pas dans le contrôle interne) et rattaché directement à la direction de l'organisme. Le but de ce positionnement est de rendre le service d'audit interne le plus objectif possible pour que ces constats et recommandations soient les plus pertinents (éviter le « conflit d'intérêts »).

Les travaux d'audit répondent par principe aux normes définies par l'Institute of Internal Auditors (IIA), dont on peut fixer les grands axes de la manière suivante :

- définition du programme des missions d'audit par la direction (en principe, dans le cadre du comité chargé de la gouvernance) ;
- établissement d'un cahier des charges concernant l'objectif et le périmètre de la mission d'audit ;

¹³ Article 215 du décret GBCP.

¹⁴ Voir les articles 216 à 219 du décret GBCP.

- constats et recommandations dans un rapport faisant l'objet d'une contradiction avec les services audités ;
- recommandations reprises par l'encadrement des services et insérées comme actions dans le plan d'action après validation de la Direction.



8.3 Emission de factures dématérialisées

L'ensemble des étapes du processus doivent en faciliter la dématérialisation. Les modalités d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des documents de comptabilité et des pièces justificatives des opérations font l'objet d'un arrêté.

8.3.1 Définition

La dématérialisation consiste à mettre en œuvre des moyens électroniques pour effectuer des opérations de traitement, d'échange et de stockage sans support papier.

Plusieurs cas sont possibles :

- le document d'origine est au format papier, l'échange intègre une composante de numérisation du document (ex : facture numérisée) ;
- le document d'origine est numérique, l'échange peut être un flux d'information non structurées (ex : document de type bureautique) ;
- le document d'origine est numérique, l'échange peut être un flux d'informations structurées (ex : un fichier au format XML).

8.3.2 Principes

Les organismes doivent pouvoir procéder à la mise en œuvre de la dématérialisation de « bout en bout », c'est-à-dire de l'initialisation du document à son stockage.

La dématérialisation devra permettre des échanges entre :

- acteurs internes de l'organisme (ex : acheteurs, gestionnaires) ;
- acteurs externes (ex : fournisseurs) ;
- organismes de contrôle (ex. Cour des comptes).

La dématérialisation devra couvrir les pièces de gestion traitées par l'ordonnateur et les pièces justificatives transmises au comptable au sein des fonctionnalités de l'application :

- au moment des actes de gestion financière et comptable, c'est-à-dire lors des transactions mises en œuvre dans l'application ;
- lors de restitutions des informations, par la visualisation des pièces dématérialisées stockées.

Dans la majorité des cas, ces pièces justificatives dématérialisées nativement ont donc valeur probante et remplacent ainsi les échanges au format papier.

8.3.3 Enjeux

Chaque année, les acteurs de la chaîne comptable et financière des organismes échangent plusieurs milliers de documents papier, ce qui représente un volume de pièces papier coûteux (reproduction, transmission, stockage...) et consommateur en temps de manipulation et traitement pour les agents.

Bénéfices de la dématérialisation

- gains de temps pour les agents et entre les services administratifs :
 - génération automatique d'actes de gestion,
 - amélioration de l'exploitabilité des données (tris, recherches...),
 - amélioration du temps de préparation d'un compte de gestion,
 - accès commun aux pièces justificatives stockées ;
- gains financiers :
 - réduction des frais d'édition,
 - diminution des frais d'archivage et de stockage ;
- amélioration de la qualité des données échangées :
 - fin des saisies multiples, sources d'erreurs et d'incohérences,
 - amélioration de la traçabilité des données, pour un suivi en temps réel (ex : référencement unique des pièces),
 - renforcement de la confidentialité des données (ex : rôles dédiés pour supprimer/modifier les pièces échangées) ;
- harmonisation et automatisation des procédures :
 - automatisation de certains contrôles,
 - harmonisation des formats d'échange d'informations (format d'échange de données préconisé),
 - simplification du cadre réglementaire (ex : simplification de la nomenclature des pièces justificatives),
 - diminution des délais de traitement administratifs et de paiement.

8.3.4 Types de documents concernés

La dématérialisation est possible pour tous types de document. Pour les organismes, une dématérialisation pourra être envisagée notamment pour :

- les factures clients ;
- les subventions ;
- les pièces justificatives ;
- etc.

9 SYNTHÈSE DES IMPACTS BUDGETARO-COMPTABLES

9.1 Principes

Les comptabilités comptable et budgétaire des recettes fonctionnent selon le schéma suivant :

- le suivi des actes créateurs de droit pour l'organisme est réalisé par les services gestionnaires et doit permettre de veiller à l'émission, en bonne et due forme et dans les délais, des titres de recette, s'agissant notamment des contrats et conventions de prestations de services réalisées par l'organisme ;
- la prise en charge du titre de recette par l'agent comptable entraîne une écriture en comptabilité générale ;
- chaque encaissement impacte la comptabilité budgétaire des recettes dès lors qu'il est rattachable à un titre de recette permettant ainsi de confirmer le caractère certain et définitif de la recette.

Le fait générateur de l'inscription des recettes en comptabilité budgétaire est l'encaissement. L'enregistrement en comptabilité budgétaire ne peut intervenir que lors du rapprochement de l'encaissement et d'un titre de recette, qui est porteur des imputations budgétaires.

Les recettes peuvent ainsi être comptabilisées selon deux hypothèses.

- La recette est encaissée après émission du titre de recette. Le rapprochement de la recette au titre de recette permet l'écriture en comptabilité budgétaire.
- La recette est encaissée avant émission du titre de recette. Elle est enregistrée en comptabilité générale sur des comptes d'imputation provisoire. L'ordonnateur émet un titre de recette. Le rapprochement de l'encaissement et du titre de recette permet l'écriture en comptabilité budgétaire et l'apurement du compte d'imputation provisoire en comptabilité générale. Il est indispensable d'apurer à intervalle régulier les comptes d'imputation provisoire afin d'identifier les recettes encaissées et d'impacter la comptabilité budgétaire.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont autonomes.

- Les règles de rattachement à l'exercice sont différentes, ce qui peut entraîner un décalage d'exercice entre l'enregistrement d'une opération en comptabilité générale et son enregistrement en comptabilité budgétaire.
- Les montants enregistrés pour une même opération peuvent être différents. Par exemple, un produit mis en recouvrement en N impactera nécessairement le résultat comptable de N pour son montant total alors qu'il n'impactera le résultat budgétaire qu'à hauteur du montant effectivement encaissé.
- Il existe des opérations spécifiques à la comptabilité générale comme les dépréciations de créances, les produits à recevoir ou constatés d'avance qui n'ont pas d'impact en comptabilité budgétaire.

Les comptabilités budgétaire et générale ne répondant pas aux mêmes objectifs, leurs résultats sont différents :

- pour la comptabilité budgétaire, on parlera de résultat budgétaire ou solde budgétaire ;
- pour la comptabilité générale, on parlera de résultat comptable ou patrimonial ; les règles propres à chaque comptabilité permettent d'expliquer le passage d'un résultat à l'autre.

La cohérence entre les deux comptabilités peut être réalisée dans l'outil à partir d'une saisie unique qui met à jour les deux comptabilités et assure la traçabilité des opérations.

D'un point de vue pratique :

- l'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire est réalisée à partir de la nomenclature par nature ;
- un tableau décrit les modalités de passage du solde budgétaire au résultat patrimonial.

9.2 Tableau de synthèse des impacts comptables

Etapes du flux de recette	Impact en comptabilité générale	Impact en comptabilité budgétaire
Evènement à l'origine de la créance		
Création du titre de recette		
Prise en charge et comptabilisation du titre de recette	✓	
Encaissement	✓	
Rapprochement de l'encaissement et du titre de recette		✓
Demande de reversement, de réduction, d'annulation, de comptabilisation...	✓	
Demande de correction	✓	✓

10 RESTITUTIONS

Les restitutions relatives aux recettes doivent être essentiellement une aide à la gestion quotidienne de l'activité des services. Elles doivent permettre à l'utilisateur de disposer à la fois d'une vision synthétique de la situation des recettes (attendues, émises et encaissées) et des éléments permettant d'en faciliter le pilotage (commandes clients, factures, encaissement, suivi des recettes fléchées) ; et du détail des actes qui justifient ces recettes et encaissements. Ces restitutions sont à destination principalement du gestionnaire.

L'outil informatique doit permettre notamment de restituer les différents besoins sur :

- les titres de recette ;
- le suivi des corrections ;
- les tiers ;
- le suivi budgétaire de l'exécution des recettes ;
- le pilotage du processus.



L'outil informatique devra permettre de restituer à la fois des données relatives à la gestion des opérations liées aux recettes ainsi qu'à la performance de ces opérations.

Les restitutions réglementaires sont listées dans le fascicule comptabilités du présent DPG. L'outil devra notamment restituer :

- pour les titres de recette :
 - liste des titres de recette par numéro :
 - pour l'organisme entier,
 - pour un ordonnateur ou un comptable donné,
 - pour une structure particulière au sein de l'organisme,
 - pour un même client,
 - pour une imputation budgétaire donnée,
 - édition des factures,
 - suivi des factures,
 - pour un tiers,
 - par comptable de prise en charge ou de recouvrement,
 - en fonction de l'état de recouvrement,
 - par date de saisie,
 - liste des encaissements,
 - état des titres et encaissements non rapprochés,
 - situation des restes à recouvrer,
 - suivi des sources de financement (pour les recettes fléchées),
 - simulation des cumuls virtuels :
 - sur un client donné,
 - au niveau de l'organisme ;
- pour le suivi des corrections :
 - liste des demandes de correction ou d'annulation,
 - liste des demandes de reversement,
 - liste des demandes de comptabilisation ;
- pour les tiers :
 - liste des tiers :
 - par typologie,
 - par nature,
 - par statut,
 - par volumétrie,

- fiches de tiers :
 - données administratives sur un client et ses commandes,
 - échéances,
 - listes des titres de recette déjà enregistrés,
 - état de recouvrement des factures,
 - avenants survenus sur la fiche,
- suivi des tiers :
 - montant de la commande,
 - montant facture,
 - ANV ou remise gracieuse éventuelle,
 - montant recouvré,
 - restes à recouvrer ;
- pour le suivi budgétaire :
 - suivi de l'exécution des recettes : montants prévus, attendus, encaissés avec :
 - un axe « Nature »,
 - un axe « Origine » le cas échéant,
 - un axe « Organisation » le cas échéant,
 - un axe « Opération » le cas échéant,
 - état de suivi des rétablissements de crédits (dans le cadre des indus) ;
- pour le pilotage du processus :
 - état de la programmation annuelle des recettes,
 - nombre de titres de recette pris en charge par mois,
 - délais de traitement des titres ;
- etc.

11 ANNEXES

11.1 Annexe 1 : Référentiel des clients

Les informations sur un client figurant dans le référentiel des tiers peuvent être organisées en deux parties :

11.1.1 Les données générales

L'identification du client consiste d'abord à lui attribuer un identifiant unique. Le système doit garantir son unicité.

Il convient donc de mettre en place un dispositif qui contrôle la présence du client dans le fichier concerné à partir des informations qui le caractérisent.

Plusieurs solutions sont possibles et doivent pouvoir se combiner.

- Comparaison à partir de la raison sociale et adresse ou des nom et prénom du client ; cette méthode atteint rapidement ses limites :
 - risque d'homonymie,
 - divergences de saisie dans le cas d'utilisateurs multiples.
- Comparaison à partir du numéro SIRET ; cette information est celle qui permet le mieux d'individualiser un client de façon discriminante. Toutefois, elle n'est pas toujours disponible selon la catégorie du client. Quand il existe, le système informatique doit vérifier qu'un numéro SIRET n'est présent qu'une fois et qu'une seule dans le fichier. En effet, un client n'est immatriculé qu'une seule fois dans le répertoire SIRENE.
- Comparaison à partir de la domiciliation bancaire ; un client peut certes posséder plusieurs domiciliations bancaires, mais une domiciliation bancaire donnée ne doit être inscrite qu'une fois et une seule dans le fichier des clients.

11.1.2 Les données relatives au recouvrement

Ces données peuvent être utiles dans le cas de recouvrement contentieux. Elles relèvent de la compétence de l'agent comptable car elles sont susceptibles de mettre en jeu sa responsabilité. Le système informatique doit donc prévoir deux possibilités de saisie et de mise à jour.

- La saisie et la mise à jour sont effectuées par les utilisateurs, dûment autorisés, relevant de l'ordonnateur, dans les mêmes conditions que les données générales. Dans ce cas, elles doivent faire l'objet d'une validation par l'agent comptable avant de pouvoir être utilisées dans les opérations où elles sont requises. Le système informatique doit donc mettre en place les procédures de validation qui sont nécessaires.
- La saisie et la mise à jour sont effectuées par les utilisateurs, dûment autorisés, relevant de l'agent comptable ;
 - domiciliations bancaires : il doit être possible d'indiquer plusieurs domiciliations bancaires.

11.2 Annexe 2 : Procédure d'encaissement

La saisie du règlement doit contenir :

- des éléments concernant la créance :
 - exercice budgétaire,
 - numéro du titre,
 - numéro de l'avis de versement, ou de la facture ;
- des éléments concernant le débiteur :
 - identifiant,
 - nom ;
- des éléments concernant les autres éléments de gestion :
 - ordonnateur,
 - structure, code et type,
 - fait générateur.

A partir de la saisie de certaines indications, comme le numéro de titre ou de l'avis, ou encore l'identifiant du client, le système informatique peut proposer l'affichage des autres indications.

L'outil informatique doit dans cette optique proposer une procédure de recherche élaborée permettant à l'organisme de pouvoir correctement affecter un règlement.

Et ce, à partir de plusieurs critères qu'il doit être possible de combiner :

- nom ;
- identifiant ;
- numéro de titre ;
- numéro d'avis ou de facture ;
- montant ;
- etc.

La transaction de saisie peut être spécialisée selon le moyen de règlement utilisé par le débiteur. Plusieurs types de règlements sont acceptés :

- par virement : la saisie doit contenir la date de virement, la domiciliation et le compte du débiteur, et le montant ;
- par chèque : la saisie doit contenir la date d'émission, le numéro de chèque, le tireur, nom et adresse, le montant ;
- en numéraire :
 - délivrance d'une quittance extraite d'un carnet à souche ; cette quittance pourra également être produite de manière informatique ; le système devra obligatoirement attribuer à ces opérations une numérotation dans une série unique et continue ; ces écritures devront également être journalisées dans un journal numéroté dans une série continue ;
- la saisie doit contenir la date, le montant et l'identité du débiteur ;
- par carte bancaire ; sur le plan réglementaire voir :
 - l'instruction 89-113 A8-K1-PR du 11/12/89,
 - l'instruction 90-1 M9 du 04/01/90 ;
- monétique.

Il convient d'introduire dans le système d'information les données relatives aux encaissements effectifs réalisés par l'agence comptable.

Cette opération doit permettre d'introduire :

- toutes les indications composant une écriture comptable de recouvrement, en débit et en crédit ;
- toutes les indications utiles au suivi du recouvrement et notamment à l'émargement de l'ordre de recette (de l'écriture de prise en charge).

Les états à produire sont notamment :

- l'état des restes à recouvrer ;
- l'état des poursuites à effectuer ;
- l'historique d'une créance (montant initial, majoration, annulation et historique des divers règlements).

11.3 Annexe 3 : Description du processus de recouvrement et d'encaissement

Le processus recouvrement se décompose en 6 fonctionnalités principales.

- La gestion du compte du débiteur.
 - La gestion des créances supplémentaires.
 - La gestion des contrats de paiement.
 - La gestion des flux de paiement.
 - La gestion des affaires.
 - La transmission des événements à la comptabilité
-
- La gestion du compte du débiteur.

L'acteur du recouvrement gère l'ensemble des créances détenues à l'encontre d'un débiteur. Il enregistre les paiements et met à jour le compte du débiteur au fur et à mesure des prises en charge et recouvrements. Cette évolution permet à l'acteur recouvrement de mettre en place des actions cohérentes, par exemple :

- pour un débiteur en difficulté, de mettre en place un échéancier global de paiement intégrant l'ensemble des créances impayées ;
- pour un débiteur retardataire, d'engager un acte de poursuite en groupant l'ensemble de sa dette (moins de frais pour le débiteur et le trésor public).

- La gestion des créances supplémentaires.

L'acteur du recouvrement procède à la liquidation des créances supplémentaires dues en fonction de l'évolution de la situation du compte :

- la majoration ;
- les intérêts ;
- les frais de poursuite.

Pour les créances assujetties, une majoration est liquidée sur la base du montant impayé à la date limite de paiement.

Pour certaines créances, un intérêt court sur la base du montant dû par le débiteur.

Les poursuites engagées par le comptable du recouvrement génèrent des frais liquidés selon les règles de l'article 1912 du CGI.

- La gestion des contrats de paiement.

L'acteur du recouvrement participe au développement des moyens de paiement : TIP, prélèvements, télé-règlement, etc. :

- il renseigne le débiteur sur les conditions du contrat ;
- il assure la gestion des contrats de paiement (les adhésions) ;
- il assure la prise en compte des nouveaux contrats (modifications) ;
- il intègre les nouvelles coordonnées bancaires, les changements d'adresse, les modifications de la base des prélèvements, les suspensions, résiliation, etc.

- La gestion des flux de paiement.

L'acteur du recouvrement traite les différents moyens de paiement prévus par la réglementation, retraite les éventuels incidents de versement (ex : représentation d'un chèque impayé) et procède au remboursement des excédents de versement. Les différents flux identifiés sont les suivants :

- flux des prélèvements ;
- flux des centres d'encaissement ;
- flux de télé-règlement ;
- flux de guichet.

- La gestion des affaires.

Pour chaque événement rencontré dans la phase de recouvrement, l'agent comptable, en relation avec le débiteur, par l'intermédiaire d'un huissier de justice, engage les actions en recouvrement adaptées à sa situation (délai de paiement, ATD, etc.).

Il suspend le recouvrement dans les conditions prévues par la réglementation (cette possibilité est également offerte à l'ordonnateur en vertu de l'article 192 du décret du 7 novembre 2012). Il engage des actions lourdes (toujours par le biais de l'huissier de justice mandaté) si nécessaire (cas de mauvaise foi du débiteur).

L'acteur recouvrement participe à la mise à jour du compte du débiteur (informations nouvelles, éléments relatifs aux tiers détenteurs, contestations, etc.).

Pour chaque affaire créée dans le compte du débiteur, il assure le suivi et l'enchaînement éventuel avec d'autres affaires.

- La transmission des événements à la comptabilité.

Toute opération de recouvrement entraînant une mise à jour des débits et des crédits sur le compte du débiteur génère un compte rendu d'événement qui doit être intégré en comptabilité générale.

Les opérations de recouvrement impactant la comptabilité générale sont par exemple :

- la liquidation de créances supplémentaires ;
- la réduction du montant de la créance ;
- l'encaissement ;
- les anomalies de paiement à régulariser (chèque impayé, virement sans référence, etc.).