

Fiche n°4

Corrections d'erreurs commises au cours
d'exercices antérieurs



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE,
DES FINANCES ET DU
COMMERCE EXTÉRIEUR

MINISTÈRE
DES AFFAIRES SOCIALES
ET DE LA SANTÉ

CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS

I. OBJET DE LA FICHE

- Présenter pour l'ensemble des thématiques liées à la fiabilisation du bilan les modalités de correction d'erreur au regard des dispositions qui résultent de l'avis n°2011-04 du 27 mai 2011 du Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP) relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et **corrections d'erreurs** dans les établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M21.
- Inciter les établissements à régulariser leurs états financiers via la comptabilisation de ces écritures correctives.
- Compléter les fiches thématiques relatives à certaines opérations spécifiques.

△ Points d'attention

- Le cas des régularisations d'actifs immobilisés est traité dans la fiche relative à l'ajustement de l'inventaire et de l'actif à laquelle il convient de se référer.
- Il est précisé que les corrections d'erreurs sur l'exercice en cours, qui se corrigent par simple contre passation, ne sont pas traitées dans cette fiche qui vise uniquement les **corrections d'erreurs commises au cours d'exercices clos**.

II. PRECISIONS SUR L'AVIS DU CNoCP

Le CNoCP a proposé que les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs ne soient pas comptabilisées dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées, mais en **situation nette**, c'est-à-dire au sein des passifs du haut de bilan (cf. infra).

Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat.

△ Point d'attention

La situation nette est définie par l'article 434-1 du plan comptable général (PCG) comme suit :
« (...) Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées ; (...). »
Concrètement pour les EPS, la situation nette comprend tous les comptes 10 et les comptes de report à nouveau excédentaire (110) ou déficitaire (119). Ne figure pas le compte 12 puisque la situation nette est obtenue après affectation du résultat.

Dans la transposition à venir de l'avis du CNoCP dans la M21, le compte impacté au sein de la « situation nette » retenu variera selon les cas spécifiques décrits dans les fiches thématiques (ex. sur l'inventaire, sur les dépréciations d'actifs circulants...).

Ainsi :

- pour les opérations comptables en cours, de type dépréciation ou provision, le compte 11 sera utilisé,
- pour les opérations comptables relatives à la régularisation d'immobilisations ou de leur financement, d'autres actifs ou passifs (emprunts, créances et dettes à court terme) l'utilisation d'une subdivision du compte 10 (102 ou 106 selon le cas) sera privilégiée.

III. ECRITURES DE REGULARISATIONS AU COURS DE L'EXERCICE N

△ Point d'attention

Ces écritures visent à régulariser la situation au 1/1/N. A l'issue de ces travaux, et pour la clôture de l'exercice considéré, l'établissement devra comptabiliser l'intégralité des opérations de l'exercice N selon les prescriptions « courantes » de l'instruction M21.

III. 1. PROVISIONS ET DÉPRÉCIATIONS

Il s'agit ici de régulariser des dépréciations ou provisions non enregistrées au bilan, ou comptabilisées à tort, alors qu'elles devaient l'être en application de la réglementation. Ces opérations connaîtront un dénouement ultérieur dans le cadre du compte de résultat (reprise ou dotation complémentaire) selon les modalités courantes de la M21.

- **Cas 1** : Une provision ou une dépréciation a été comptabilisée à tort : il convient de ré-imputer les sommes en cause sur les fonds propres et, en premier lieu, d'apurer le report à nouveau déficitaire s'il existe

Ce cas concerne également les hypothèses de sur amortissement ou de sur provision du fait d'une absence de justification ou d'une surévaluation du risque ou de la consommation irrévocable de l'immobilisation.

→ En présence d'un compte de report à nouveau déficitaire

	CI 1, 2, 3, 4 ou 5	119
Balance entrée au 1/1/ N (avant correction)	270	1000
Reprise directe au crédit du compte 119	270	270
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	0	730

→ En l'absence d'un compte de report à nouveau déficitaire

	CI 1, 2, 3, 4 ou 5	110
Balance entrée au 1/1/N (avant correction)	80	40
Reprise directe au crédit du compte 110	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	0	120

- **Cas 2** : il manque une provision ou une dépréciation dans les comptes : il convient d'introduire les sommes en cause dans les comptes de passif de l'établissement, en utilisant le report à nouveau excédentaire s'il existe

Ce cas concerne également les hypothèses de sous amortissement ou de provision sous évaluée.

→ En présence d'un compte de report à nouveau excédentaire

	CI 1, 2, 3, 4 ou 5	110
Balance d'entrée au 1/1/N (avant correction)	0	100
Reprise directe au débit du compte 110	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	80	20

→ En l'absence d'un compte de report à nouveau excédentaire

	CI 1, 2, 3, 4 ou 5	119
Balance d'entrée au 1/1/N (avant correction)	0	300
Reprise directe au débit du compte 119	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	80	380

III. 2. ACTIFS ET PASSIFS CIRCULANTS

- **Cas 1** : un actif circulant (stock ou créance) figure à tort dans les comptes. Il convient de ré-imputer les sommes en cause sur les fonds propres

	CI 3 ou 4	10682
Balance d'entrée au 1/1/N (avant correction)	80	130
Reprise directe au débit du compte 10682	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	0	50

- **Cas 2** : il manque un actif circulant dans les comptes. Il convient d'introduire les sommes en cause dans les comptes

	CI 3 ou 4	10682
Balance d'entrée au 1/1/N (avant correction)	0	130
Reprise directe au crédit du compte 10682	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	80	210

✎ si cet actif doit être déprécié en même temps qu'il est réintégré en comptabilité, cette dépréciation se traite conformément au § III.1

III. 3. ACTIFS IMMOBILISÉS

Cf. la fiche thématique relative à l'ajustement de l'inventaire et de l'actif.

III. 4. DETTES FINANCIÈRES

- **Cas 1** : une dette financière figure à tort dans les comptes

	16	10682
Balance d'entrée au 1/1/ N (avant correction)	80	1000
Reprise directe au crédit du compte 10682	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	0	1080

- **Cas 2** : une dette financière n'a pas été comptabilisée au passif de l'établissement. Il convient d'introduire dans les comptes le capital restant dû

	16	10682
Balance d'entrée au 1/1/N (avant correction)	0	1000
Reprise directe au débit du compte 10682	80	80
Situation nette comptable au 1/1/N (après correction)	80	920