



Les meilleures pratiques d'optimisation du processus de clôture des résultats comptables

**Contribuer
à la
performance
de l'entreprise**





Sommaire

PREFACE.....	3
<i>L'Observatoire de la Qualité Comptable (O.Q.C.).....</i>	3
<i>L'Institut du Benchmarking.....</i>	3
OPTIMISATION DU PROCESSUS DE CLOTURE DES RESULTATS.....	4
1. CADRE DE L'ETUDE	4
1.1 <i>Groupe Optimisation du Processus de Clôture des Résultats</i>	4
1.2 <i>Code de conduite.....</i>	4
1.3 <i>Notion de pratiques</i>	5
1.4 <i>Finalité de l'étude</i>	5
2. LE PROCESSUS DE CLOTURE	5
2.1 <i>Définition</i>	5
2.2 <i>Fonctionnalités du processus</i>	5
2.3 <i>Propriétaire.....</i>	6
2.4 <i>Clients</i>	6
2.5 <i>Limites du processus</i>	6
2.6 <i>Indicateurs du processus.....</i>	6
3. MEILLEURES PRATIQUES OBSERVEES PAR LE GROUPE.....	7
Remarques liminaires :.....	7
3.1 <i>Domaines généraux.....</i>	7
3.1.1 <i>Organisation et responsabilités.....</i>	7
3.1.2 <i>Règles de gestion.....</i>	13
3.1.3 <i>Système d'information.....</i>	16
3.1.4 <i>Méthodes de travail / Gestion des compétences</i>	18
3.2 <i>Domaines spécifiques.....</i>	20
3.2.1 <i>Achats.....</i>	20
3.2.2 <i>Ventes.....</i>	21
3.2.3 <i>Paie.....</i>	22
3.2.4 <i>Inventaires</i>	22
4. CONCLUSION	23
ANNEXE.....	24
EXTRAIT DES TRAVAUX DU GROUPE CONSOLIDATION.....	24
3.2 <i>Les réconciliations intercompagnie</i>	25
3.2.1 <i>L'émission.....</i>	25
3.2.2 <i>La circularisation.....</i>	26
3.2.3 <i>Le rapprochement.....</i>	27
3.2.4 <i>Principes généraux à la procédure "Intercos"</i>	28
PUBLICATIONS DE L'OQC.....	29



Préface

L'Observatoire de la Qualité Comptable (O.Q.C.)

Créé fin 1998 à l'initiative du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, sous l'égide des principales organisations patronales et associations professionnelles du monde de la gestion et de la finance, l'Observatoire de la Qualité Comptable a pour objectif de promouvoir une fonction comptable véritablement adaptée aux besoins des décideurs internes et externes à l'entreprise.

Pour atteindre cet objectif, l'Observatoire s'est entouré d'une équipe pluridisciplinaire de professionnels de haut niveau. Ils conduisent des actions de recherche, de benchmarking, de formation et de publication dans le but d'évaluer et de faire connaître l'impact des nouvelles technologies et des nouveaux contextes économiques, tels que la globalisation et l'émergence des entreprises en réseau, sur les métiers comptables.

Par ses actions, l'ambition de l'Observatoire est d'améliorer et faire évoluer les compétences individuelles et collectives des professionnels du chiffre par la réflexion en équipe, la formation, la production d'articles, d'ouvrages et d'outils interactifs, et leur apporter un socle, un système de valeurs et des références en phase avec les attentes de leurs clients et les objectifs de l'entreprise, qui donnent un sens à leur action.

Cet observatoire s'adresse à tous les professionnels des fonctions financières, comptables et de gestion qui peuvent en devenir « Membre Associé ».

L'Institut du Benchmarking

Créé en 1996, l'Institut du Benchmarking a pour ambition de créer un réseau d'entreprises ouvertes à l'échange dans le cadre d'une éthique partagée pour promouvoir le développement des pratiques les meilleures et faire ainsi progresser l'entreprise.

Il est membre du Global Benchmarking Network (G.B.N.). Ce dernier dirigé, par Robert Camp, regroupe 16 pays.

L'Institut développe des groupes de recherche comptables en partenariat avec l'O.Q.C.



Optimisation du processus de clôture des résultats

1. Cadre de l'étude

La présente étude a été réalisée à l'initiative de l'Observatoire de la Qualité Comptable et a été menée par un groupe d'entreprises sous la conduite méthodologique de l'Institut du Benchmarking.

1.1 Groupe Optimisation du Processus de Clôture des Résultats

Le groupe est animé par Antoine Reiss, Associé de PricewaterhouseCoopers, en liaison avec Jacques Chevalier, Secrétaire Général de l'Observatoire de la Qualité Comptable et Jacques Errard de l'Institut du Benchmarking.

Ce groupe a réuni les personnes et entreprises suivantes au cours de l'année 2000 :

M.	Bruno Viry	Aluminium Pechiney
Mme	Véronique Necker	Assurances – Banque Populaire
Mme	Guillemette Buil	AXA
Mme	Ariane Averseng	Canal +
M.	Jean-Charles Lévy	Delphi – Automotive Systems France
M.	Fabrice Malassagne	Disneyland Paris
M.	Gérard Trabuchet	E.D.F.
Mme	Fabienne Santin	France Telecom
M.	Fabrice Quesnel	Grand Optical
M.	Pierre Ehmann	Groupe Darty
M.	Roland Besson	La Poste
M.	Pierre Lefort	Total Fina
M.	Pierre Croisé	Sobéa Ile-de-France
M.	Pierre Berthon	Vivendi

1.2 Code de conduite

Tous les membres du groupe ont adhéré aux dispositions du code de conduite du benchmarking, notamment à celles concernant l'aspect de cooptation et de confidentialité. Les membres se doivent de parler avec autorité de leur expérience au sein de leur entreprise. Les comptes rendus, ainsi que tous les documents remis aux participants restent confidentiels.

Il a été décidé au sein du groupe que ce rapport pourrait être diffusé et publié.



1.3 Notion de pratiques

Le benchmarking ne veut s'intéresser aux solutions que pour autant qu'elles soient vérifiées par l'expérience. Le groupe « qualifie » les pratiques observées et les considère comme bonnes ou pas.

Les bonnes pratiques apportent une valeur ajoutée optimale en donnant à ceux qui les adoptent, un avantage concurrentiel.

1.4 Finalité de l'étude

Le groupe s'est donné comme objectif de comparer les pratiques entre les différentes entreprises participant à l'étude et de retenir les meilleures d'entre elles sur le processus de clôture des résultats, afin de l'optimiser (*cf. limites du processus §. 2.5*)

2. Le processus de clôture

2.1 Définition

Le processus de clôture des résultats comprend l'ensemble des étapes qui s'enchaînent depuis l'introduction de toute information relative à un acte de gestion dans les systèmes opérationnels et administratifs situés en amont de la comptabilité jusqu'à l'élaboration des comptes consolidés (que ceux-ci soient produits mensuellement, trimestriellement, semestriellement ou annuellement).

Le produit fini de ce processus a été défini comme étant :

- une information comptable consolidée,
- dont la forme et les principes d'élaboration sont d'un niveau "auditable",
- répondant à des impératifs de gestion et satisfaisant à des contraintes légales.

2.2 Fonctionnalités du processus

Le nombre des tâches à réaliser pour clôturer les comptes d'une entreprise est tel qu'il ne peut être raisonné ici qu'en terme de fonctionnalités majeures. Il s'agit de :

- s'assurer que les comptes contiennent toutes les informations afférentes à la période à clôturer,
- traiter ces informations de manière à produire des comptes de synthèse fiables et utiles dans des délais jugés raisonnables,
- mettre ces informations de synthèse à la disposition du management et des opérationnels sous une forme facilitant leur utilisation.



2.3 Propriétaire

La Direction financière est naturellement le propriétaire du processus et, plus particulièrement en son sein, les services comptables.

2.4 Clients

La Direction Générale, les directions opérationnelles et contrôle de gestion sont les clients principaux du processus de clôture des résultats. Mais, s'agissant de la production de l'information qui permet la mesure de la performance financière de l'entreprise pour une période déterminée de ses activités, il existe également d'autres clients à l'extérieur comme à l'intérieur de l'entreprise (actionnaires, communauté financière, partenaires sociaux, salariés, ...). Cela justifie l'attention portée à la performance du processus.

2.5 Limites du processus

Le processus a été abordé de manière très large dans la mesure où le groupe s'est intéressé à l'ensemble des bonnes pratiques pouvant l'influencer. Il débute par la collecte des informations relatives aux actes de gestion « basiques » et se termine par la production des comptes consolidés, hors publication financière et publication des comptes sociaux.

2.6 Indicateurs du processus

Pour la réalisation de cette étude, le groupe est parti du principe selon lequel la réduction des délais de clôture des comptes ne peut être envisagée au détriment de la qualité de l'information produite (cf paragraphe ci-après). En conséquence, si le principal indicateur de mesure de la performance du processus est constitué par les délais, il peut être utile de lui adjoindre d'autres types d'indicateurs focalisés sur la qualité (niveau d'anomalies, taux de rapprochement inter sociétés, quantité de comptes analysés, ...).

L'indicateur de délai a été défini comme étant l'écart entre le délai cible et le délai réalisé.

Le délai cible se définit en nombre de jours écoulés entre la date d'arrêté (fin du mois calendaire ou de la période 4/4/5) et la date de transmission des résultats consolidés et des commentaires associés, au client principal (Direction Générale ou maison mère).



3. Meilleures pratiques observées par le groupe

Remarques liminaires :

- a. *De nombreuses entreprises ont constaté que, pour entrer dans le cercle "vertueux" qui consiste à améliorer la qualité de l'information comptable, tout en baissant les coûts de la fonction et en réduisant les délais de production de cette information, le moyen le plus efficace était de s'attaquer en priorité à la réduction des délais. En effet, pour réduire les délais, il faut mettre en œuvre un ensemble de moyens, de procédures et de méthodes visant à éliminer toute cause d'anomalie et donc de non-qualité. Concomitamment, l'élimination de ces dysfonctionnements réduit les coûts engendrés par leur traitement.*
- b. *D'une manière générale, il apparaît que les services comptables s'inscrivent dans une démarche d'évolution de leur rôle vers celui de prestataires de services vis-à-vis des autres services de l'entreprise, ses clients. Le projet de réduction des délais de clôture ne fait que renforcer cette tendance.*
- c. *Les bonnes pratiques énoncées ci-après reflètent la situation des entreprises ayant participé au groupe, qui se trouvent être des grandes entreprises, pour autant et sous réserve d'éventuelles adaptations à des contextes particuliers, elles peuvent être retenues par l'ensemble des entreprises.*

La présentation des meilleures pratiques ci-après a été structurée en deux parties, les domaines généraux (organisation, règles de gestion, système d'information, méthodes de travail) et les domaines fonctionnels (achats, ventes, trésorerie, ...).

3.1 Domaines généraux

3.1.1 Organisation et responsabilités

3.1.1.1 Date limite (transmission aux clients)

Le choix de la date limite d'envoi au client principal incombe à la Direction Générale. Cette date s'impose alors à tous dans l'entreprise. Elle peut être choisie en fonction de contraintes externes (le marché) ou internes (le pilotage). Le délai d'arrêté des comptes souhaité peut également être déterminé par référence aux meilleures pratiques observées actuellement : J+3/J+5 pour les comptes des unités opérationnelles et J+8/J+10 pour les comptes consolidés, lors des arrêts mensuels (calcul en nombre de jours ouvrés).

Lors des clôtures trimestrielles et annuelles, même si certains groupes arrêtent leurs comptes dans les mêmes délais, on observe souvent des délais plus longs pour intégrer l'élaboration de documents d'analyse complémentaires qui ne sont pas produits mensuellement.



Le délai de validation doit être négocié dans le cadre des objectifs de délais fixés par la Direction Générale. Il n'existe pas à proprement parler de "date objective" pour finaliser l'arrêté des résultats. Dans les délais fixés, il est impératif que soit intégré le temps nécessaire pour que la Direction Générale valide les données qui lui sont communiquées en projet et que d'éventuelles corrections soient apportées.

Justification de la pratique

En l'absence d'une date limite formellement établie par la Direction, le processus de clôture ne sera pas considéré comme un objectif prioritaire.

3.1.1.2 Implication de la Direction Générale

Il est indispensable que la Direction Générale apporte son support au projet de réduction des délais de clôture, par exemple en signant les notes accompagnant la diffusion des plannings et en démontrant son attachement au principe d'unicité de l'information à l'intérieur de l'entreprise.

Justification de la pratique

S'agissant d'un projet qui a des impacts dans toute l'entreprise et qui nécessite une coordination importante entre de nombreux services, l'objectif doit être perçu comme émanant de la Direction Générale et non comme un simple projet de la Direction Financière.

3.1.1.3 Recours à l'arrêté mensuel

Le recours à un arrêté mensuel est jugé comme facteur déterminant d'accélération des clôtures comptables.

Justification de la pratique

Cette pratique permet, en effet, de "banaliser" les opérations de clôture et de mettre en œuvre régulièrement des méthodes de travail de mieux en mieux rodées.

3.1.1.4 Centralisation des services comptables

Le groupe n'a pu se prononcer de manière définitive sur le fait que la tendance actuellement observée de centralisation des services comptables constituait un facteur d'accélération de la production des comptes. Il apparaît toutefois que la mise en œuvre de Centres de Services Partagés (Shared Services Centers) à l'intérieur des groupes, notamment dans le domaine comptable, s'accompagne d'amélioration des performances de ces services.



Justification de la pratique

Quelle que soit l'organisation de l'entreprise, les services comptables doivent être en mesure de proposer des solutions organisationnelles de manière à respecter les contraintes de délais qui leur sont imposées.

3.1.1.5 Niveau de consolidation

L'existence de multiples niveaux de consolidation au sein d'un groupe apparaît comme constitutif d'un frein à une clôture rapide des comptes.

Justification de la pratique

Afin de limiter le nombre des étapes qui conduisent à la production des résultats globaux consolidés, il est indispensable de s'interroger sur l'utilité véritable de l'existence de plusieurs paliers successifs de consolidation. La production de l'information consolidée sectorielle peut fort bien être réalisée à partir d'une base unique structurée de manière adaptée.

3.1.1.6 Des correspondants des services comptables dans les activités opérationnelles

Une bonne pratique consiste à constituer au sein des différentes activités de l'entreprise un réseau de correspondants privilégiés des services comptables. Ceux-ci ont pour double mission d'une part de véhiculer les messages en provenance de la fonction comptable (règles de gestion, procédures, ...) et d'en favoriser la compréhension par les opérationnels et, d'autre part, de s'assurer que les services comptables seront en possession en temps et en heures de toutes les informations dont ils ont besoin pour arrêter les comptes.

Pour garantir la qualité du dispositif, la Direction comptable se doit d'organiser la formation des correspondants, de piloter l'ensemble du réseau et de superviser les travaux réalisés.

Justification de la pratique

L'adoption par les entreprises de systèmes d'information de plus en plus intégrés a pour conséquence de reporter une partie des tâches qui constituaient traditionnellement l'essentiel de la fonction comptable (imputation, saisie, ...) sur d'autres acteurs. Par ailleurs, toute clôture de comptes nécessite d'intégrer des informations qui ne sont connues que par les opérationnels (évaluation d'avancement, estimation de risque, ...).



3.1.1.7 La fonction comptable : coordinateur du processus

Une bonne pratique consiste à désigner au sein des services comptables un "pilote" du processus (cellule planning) dont la tâche sera notamment de faire évoluer le planning d'arrêté en fonction des contraintes qui s'imposent et qui varient régulièrement (ce "pilote" peut tout naturellement être le chef comptable).

Justification de la pratique

Le rôle de la fonction comptable ne peut se limiter à la réalisation de tâches purement matérielles aboutissant à la production des comptes. Elle doit avant tout se comporter en véritable "chef d'orchestre" d'un processus complexe qui comprend de nombreux intervenants (services opérationnels, service informatique, services comptables), chacun ayant une tâche spécifique à réaliser dans le cadre d'un calendrier extrêmement précis.

3.1.1.8 Un planning de clôture détaillé et évolutif

Un planning de clôture doit être élaboré et diffusé.

Souvent réalisé de manière globale au niveau de l'entité tête de consolidation, il doit être conçu de manière détaillée (par heure) au niveau des entités opérationnelles. La précision de sa construction influe de manière significative sur la performance des services comptables placés au bout de la chaîne de production des comptes.

La mise à jour mensuelle du planning permet d'intégrer les particularités du mois à venir en terme de calendrier (jours fériés, ponts, ...).

Justification de la pratique

Le planning d'arrêté est l'élément de pilotage indispensable à l'opération de clôture des comptes. Il constitue également un formidable outil de communication à l'intérieur de l'entreprise et il sert de support à l'engagement formel que prend chacun des intervenants dans le processus quant à la date/heure à laquelle il sera en mesure de fournir telle ou telle information.

3.1.1.9 Phase de préparation de la clôture

Le plus souvent trimestriellement, sous la forme d'une ou plusieurs réunions de travail auxquelles sont conviés les interlocuteurs concernés (représentants des services opérationnels, contrôleurs de gestion, juristes, fiscalistes, commissaires aux comptes, ...), les événements significatifs et exceptionnels intervenus au cours de la dernière période sont examinés de manière à ce que puisse être anticipé leur traitement comptable lors de la clôture.



Justification de la pratique

Le respect du planning de clôture ne permet généralement pas de consacrer du temps à s'interroger sur les décisions à prendre quant à la traduction comptable de tel ou tel événement non récurrent. Les réflexions et discussions conduisant aux options d'arrêté doivent avoir lieu au moment de la phase de préparation.

3.1.1.10 Intégration des commissaires aux comptes dans le processus de clôture

Il est de bonne pratique d'intégrer l'intervention des commissaires aux comptes au nombre des étapes qui conduisent à la clôture définitive des comptes. Les temps qui devront être consacrés à permettre leur mission doivent donc être évalués et pris en compte dans le planning de clôture.

Justification de la pratique

La réduction des délais de clôture conduit les commissaires aux comptes à intervenir alors que les opérations d'arrêté ne sont pas encore totalement finalisées.

3.1.1.11 Organisation d'une phase de validation

Une étape de validation des résultats préalablement à leur diffusion est nécessaire. Cette étape intervient dès que des informations de synthèse sont disponibles. Elle suppose la réalisation de revues d'information avec les contrôleurs de gestion et/ou les opérationnels. Les contrôles opérés portent essentiellement sur la vraisemblance et la cohérence des informations produites par comparaison avec les prévisions de l'année, le réel du mois précédent, le réel de l'année précédente.

Cette étape d'analyse, intégrée dans le planning, s'effectue dans un laps de temps prédéfini (quelques heures).

Une bonne pratique consiste à confier ces opérations à une cellule de synthèse située à l'intérieur des services comptables.

Justification de la pratique

La production de comptes de qualité dans des délais brefs suppose que ceux-ci aient reçu une validation avant leur diffusion.



3.1.1.12 Cellule de support aux applications informatiques et méthodes au sein de la fonction comptable

Une cellule de support aux applications informatiques et méthodes doit être créée au sein de la fonction comptable.

Cette équipe de support a notamment en charge la gestion des référentiels et le suivi de toutes les modifications apportées au système de gestion pouvant avoir des conséquences sur la clôture des comptes. Elle est l'interlocuteur privilégié du service informatique.

Justification de la pratique

La création de cette cellule est nécessaire afin de permettre à la fonction comptable de maîtriser à la fois les aspects organisationnels et la dimension système d'information du processus de clôture des comptes.

3.1.1.13 Gestion des incidents et anticipation des risques

Il est de bonne pratique de prévoir une méthodologie de gestion des incidents couvrant notamment :

- un processus d'information et de décision concernant le déroulement de la clôture,
- un seuil de matérialité,
- une différenciation entre les arrêtés mensuels et annuels,
- un plan de secours.

En ce qui concerne le plan de secours en particulier, il est bon que celui-ci soit formalisé et qu'il intègre non seulement les aspects informatiques mais également la dimension organisationnelle (remplacement de collaborateurs, attitude face à des dégâts matériels ou des événements exceptionnels, ...).

Justification de la pratique

Cette pratique se justifie par la nécessité, pour assurer tant le respect des délais que la qualité des résultats, d'organiser une prise en compte des incidents de façon contrôlée, efficace et rapide plutôt qu'en mode « panique ».



3.1.2 Règles de gestion

3.1.2.1 Plan de comptes

Les pratiques suivantes en matière de plan de comptes sont recommandées :

- Le plan de comptes (général et analytique) doit être un plan de comptes Groupe qui régit non seulement la codification mais également le contenu de chaque compte. Les modalités d'utilisation de ce plan font partie des instructions contenues dans le manuel de consolidation. La gestion du plan de comptes Groupe est assurée de manière centralisée et coordonnée. La subdivision des peut cependant s'envisager codifications afin de satisfaire aux contraintes d'analyse de certaines entités.
- La même structure est utilisée pour élaborer les états financiers qui composent le plan à moyen terme, le budget et les comptes périodiques. Toute analyse, notamment comparative, en est ainsi facilitée.
- Le plan de comptes ne contient que des comptes utiles. En sont éliminés tous les comptes dont la création ne serait justifiée que par des contraintes organisationnelles. A cet égard, il est indispensable de se livrer périodiquement à une revue critique du plan de comptes.

Justification de la pratique

Le plan de comptes est le premier élément de la structure comptable auquel une attention particulière doit être portée. L'organisation de ce plan a des conséquences importantes en matière de fluidité de l'information ainsi que de rapidité de son exploitation.

3.1.2.2 Clé comptable unique (générale et analytique)

Le recours à une clé comptable unique comprenant différents axes d'analyse qui permettent de classer les informations selon différents critères (la structure comptable, l'organisation de l'entreprise, ses métiers, ses produits, ...) est devenue une pratique courante. Un des principaux avantages de l'utilisation d'une telle clé comptable est d'éviter toute discordance entre comptabilité générale et analytique et, par voie de conséquence, d'économiser le temps qui devrait être inévitablement consacré, à la clôture, au rapprochement entre elles.

Justification de cette pratique

Les systèmes comptables informatisés ont rendu possible la généralisation de cette pratique. De ce fait, la différenciation technique traditionnelle entre comptabilité générale et comptabilité analytique a tendance à disparaître.



3.1.2.3 Priorité accordée aux comptes consolidés

Ce qui peut apparaître comme très novateur, mais qui en fait ne consiste qu'à inverser certains processus, a conduit à donner le jour aux pratiques suivantes :

- La priorité est donnée à tout ce qui concourt à l'établissement des comptes consolidés.
- Les "liasses" permettant l'élaboration des comptes consolidés sont produites en premier, les comptes sociaux étant réalisés en parallèle mais souvent finalisés dans un délai différent.
- Les comptes et règles retenus pour élaborer les comptes consolidés sont les référentiels utilisés dans les comptes des entités.

Justification de la pratique

Objectif ultime du processus de clôture des résultats, l'information financière consolidée est devenue primordiale aux yeux de l'ensemble des gestionnaires de l'entreprise.

3.1.2.4 Décalages d'arrêtés et conventions d'arrêtés

La règle qui doit être appliquée consiste à intégrer dans les comptes toutes les transactions jusqu'à la date d'arrêté (fin de mois calendaire ou fin de période 4/4/5).

Les décalages d'arrêté, appliqués éventuellement dans certains systèmes périphériques à la comptabilité, ne sont utilisés que de manière limitative. Il peut être cité à titre d'exemples de décalages "acceptables", la prise en compte décalée dans les données de la paye de chaque mois des éléments variables des derniers jours du mois antérieur ou bien encore la conservation en immobilisations en cours des mises en service des derniers jours de la période.

Une convention d'arrêté devenue aujourd'hui classique et également "acceptable" consiste à valoriser sur la base du prix figurant dans les commandes les réceptions des derniers jours non encore facturés par les fournisseurs.

Justification de cette pratique

Raccourcir les délais de clôture ne veut pas dire amoindrir la qualité de l'information comptable de synthèse, ni modifier la période de référence.



3.1.2.5 Informations prévisionnelles et statistiques

Le recours à des estimations, sur la base d'informations prévisionnelles et/ou statistiques, doit être géré et limité. A cet effet, une estimation n'est opérée que lorsque :

- l'obtention de la donnée réelle s'avère impossible,
- elle constitue la meilleure approche possible de la réalité,
- le système d'information de gestion a démontré sa fiabilité.

De plus, les estimations font l'objet d'une documentation souvent établie et présentée par le Contrôle de gestion pour validation par la direction financière et comptable et d'une mesure a posteriori, par la fonction comptable, de la qualité de l'estimation. Enfin, les mesures prises pour en diminuer l'importance à l'avenir doivent être rigoureusement contrôlées.

Justification de cette pratique

Utiliser de manière limitée et contrôlée des estimations à base statistique est de nature à accélérer la production des résultats sans nuire pour autant à leur qualité.

3.1.2.6 Gestion stricte des relations inter-entités

La mise à niveau des opérations réalisées entre sociétés d'un même groupe apparaît souvent comme un frein à la clôture des comptes. Le groupe de Benchmark qui s'est réuni autour du thème de la Consolidation a identifié à cet égard les meilleures pratiques applicables. Certaines sont rappelées ci-après pour mémoire :

- Le pilotage du processus est centralisé.
- En particulier, les taux de change à l'intérieur du groupe sont fixés.
- Les opérations inter-entités sont automatisées autant que faire se peut (imputation simultanée dans les deux jeux de comptes lorsque les systèmes le permettent).
- Le traitement des opérations inter-entités est calqué sur celui des opérations avec des tiers externes (bon de commande, réception, BAP, ...).
- La position "vendeur" est celle sur laquelle on s'ajuste.
- Les rapprochements sont réalisés mensuellement et les écarts régularisés dans le mois qui suit.
- L'envoi du relevé est à l'initiative du vendeur.
- Lorsque les règles de codification, procédures et systèmes le permettent, seuls les comptes de bilan sont rapprochés mensuellement lors des opérations de clôture.

Est joint en annexe la partie du rapport du groupe Consolidation qui aborde ce sujet.



Justification de la pratique

Il est surprenant de constater que la mise à niveau d'opérations réalisées à l'intérieur d'un même groupe puisse être autant consommatrice de temps au moment de la clôture. S'agissant de transactions internes, la définition et le respect de règles simples devraient être suffisantes pour améliorer le processus.

3.1.3 Système d'information

3.1.3.1 Systèmes de Gestion Intégrés

Le recours à des systèmes de gestion intégrés est de plus en plus constaté. Il s'agit toutefois d'une décision de Direction Générale dépassant le cadre strictement comptable.

Justification de cette pratique

Au plan comptable, l'utilisation d'un système intégré apparaît comme un facteur de sécurité et donc de rapidité (suppression des contrôles d'interface, notamment) au moment des clôtures.

3.1.3.2 Unicité de la base de données comptables

Le recours à une base de données comptable unique, associée à l'utilisation d'une clé comptable multicritères, permet de disposer d'une source unique d'informations utiles pour produire les résultats de groupe, les comptes sociaux comme les informations analytiques. Cette base est reconnue par l'ensemble des acteurs financiers et utilisateurs de données comptables comme la source d'informations de référence.

Justification de cette pratique

Cette pratique évite l'émergence de systèmes d'information parallèles et redondants et élimine la nécessité de recourir aux diverses réconciliations entre sources d'informations multiples.

3.1.3.3 Unicité de l'application informatique de centralisation comptable

Une pratique fréquente est la mise en place d'une seule application comptable de centralisation des comptes pour l'ensemble des entités d'un groupe. Cette solution est rendue possible par le paramétrage d'un identifiant pour chaque filiale / établissement / entités.



Justification de cette pratique

Cette pratique est un facteur favorable d'accélération de la production des résultats comptables du groupe et de cohérence.

3.1.3.4 Cartographie des applications informatiques comptables

L'établissement par la fonction comptable et le département informatique d'une cartographie détaillée montrant l'ensemble des applications et leurs inter-relations est une pratique indispensable. Cette cartographie doit être connue des responsables comptables et de leurs collaborateurs.

Justification de la pratique

Cette pratique est justifiée par la nécessité pour les comptables, de connaître parfaitement le dispositif du système d'information comptable et ses liens avec le système d'information de l'entreprise afin d'identifier rapidement les causes de dysfonctionnement et prendre en charge les améliorations de son architecture.

3.1.3.5 Outils d'optimisation des travaux comptables

Sans pouvoir dresser une liste exhaustive d'outils, le groupe s'est toutefois accordé pour reconnaître que nombre de logiciels du marché facilitent la réalisation des opérations suivantes et doivent donc, à ce titre, être considérés comme des éléments "incontournables" dans un souci de réduction des délais :

- gestion des opérations inter-entités,
- gestion des engagements et valorisation automatique des réceptions,
- automatisation des abonnements,
- automatisation des rapprochements bancaires,
- analyses multidimensionnelles,
- configuration des reportings,
- Intranet, Extranet, EDI,
- ...

Justification de la pratique

La recherche et l'utilisation des outils informatiques permettant d'éviter toute double saisie ou facilitant les rapprochements et contrôles doivent être privilégiées.



3.1.4 Méthodes de travail / Gestion des compétences

3.1.4.1 Responsabilisation des comptables et consolidateurs

Les bonnes pratiques suivantes sont recommandées :

- tous les comptes sont affectés à un comptable qui est désigné responsable de leur analyse et de leur justification (cette analyse peut fort bien être opérée postérieurement à la clôture mensuelle),
- l'analyse des comptes doit être faite de manière intelligible, c'est-à-dire de manière adaptée aux interlocuteurs qui auront à l'utiliser,
- les comptables doivent veiller à ce que les enregistrements dont ils ont la responsabilité portent des libellés clairs qui faciliteront, ultérieurement, la compréhension et la recherche,
- chaque écriture, notamment lorsqu'elle concerne des opérations spécifiques, doit faire l'objet d'une justification,
- il doit être possible à tout moment d'identifier l'auteur d'une écriture que ce soit au niveau des entités ou au sein de la consolidation.

Justification de cette pratique

Ces pratiques, tout en accroissant l'intérêt des tâches réalisées par les services comptables, permettent d'éliminer les facteurs de non qualité, toujours générateurs de pertes de temps.

3.1.4.2 Nouvel état d'esprit

L'adoption de la réduction des délais de clôture comme projet prioritaire conduit les services comptables à instaurer un nouvel état d'esprit et à adopter certains comportements jugés indispensables.

L'exigence du respect impérieux de la date de clôture des résultats comptables devient un élément de la culture de l'entreprise.

Tout d'abord, aidés par la Direction Générale, les services comptables et financiers doivent convaincre les autres services que cet objectif est l'affaire de tous. A cet égard, ils entreprennent un effort tout particulier de communication pour mettre fin au cloisonnement qui peut encore parfois exister entre leurs services et le reste de l'entreprise. Toute occasion d'entrer en contact avec les services d'exploitation/opérationnels et de leur apporter un élément de valeur ajoutée (renseignement, explication, commentaire,...) doit être mis à profit.



Une attention particulière doit également être portée à la notion de seuil de signification. Retenir la notion d'importance relative, c'est garantir que les incertitudes liées à toute représentation comptable sont appréciées et que l'essentiel est privilégié par rapport à l'accessoire. Savoir évaluer ce qui est important est un gage d'efficacité. Cette évaluation doit s'appliquer aussi bien à la détermination des moyens que l'on met en œuvre qu'à l'appréciation du moment où l'on peut arrêter les comptes, c'est-à-dire considérer que toute donnée additionnelle n'aura qu'une incidence marginale.

Justification de cette pratique

L'ouverture des services comptables vers l'extérieur et la prise en compte du seuil de signification permettent de se focaliser sur leur objectif essentiel : produire dans des délais rapides une information utile à la gestion.

3.1.4.3 Evolution des compétences des comptables

Une attention particulière doit être portée à la bonne gestion de l'évolution des compétences des comptables. Le maintien de leurs compétences techniques en phase avec les évolutions de la pratique et des législations n'est pas suffisant. Dans un contexte de réduction des délais de clôture, ils doivent également faire preuve de réactivité, être capable d'analyser et synthétiser et de communiquer.

Justification de cette pratique

Les comptables sont les intervenants majeurs dans un processus où l'efficacité résulte autant de l'adoption de comportements pro-actifs que de l'application de principes techniques.

3.1.4.4 Responsabilité de la production du "reporting" issu de la base de donnée unique

Le recours à une base de donnée unique en tant que réceptacle de l'ensemble des informations comptables utiles à la gestion conduit les services comptables à produire les différents éléments de "reporting" issus de cette base qu'ils soient à but essentiellement comptables (bilans et comptes de résultats, "liasse" de consolidation, ...) ou qu'ils accompagnent des analyses de gestion.

Justification de cette pratique

Dans le souci d'éviter les pertes de temps qui résultent de la recherche d'écarts entre différentes présentations d'une information financière issue d'une même base, il est préférable de regrouper sous une même responsabilité la production des différentes formes de reporting.



3.1.4.5 Fluidification et organisation des relations entre services comptables et contrôle de gestion

L'évolution des systèmes d'information de gestion est très généralement l'occasion de redéfinition des rôles et responsabilités des différents acteurs intervenant dans le processus d'élaboration des informations des gestion et de pilotage de l'entreprise.

A cette occasion, et dans un objectif de réduction des temps utilisés lors des arrêts comptables à échanger des informations entre comptables et contrôleurs de gestion, il est de bonne pratique de préciser dans le détail qui doit :

- fournir les bases de certaines évaluations,
- enregistrer et justifier certaines écritures d'inventaire,
- effectuer le rapprochement avec les données budgétaires,
- analyser les écarts,
- commenter les chiffres produits,
- ...

Justification de la pratique

Le calendrier de clôture ne laisse aucune place à l'improvisation. toute alimentation ou exploitation d'une information impactant la base de données comptables unique doit avoir été répertoriée et affectée préalablement.

3.2 Domaines spécifiques

La variété des activités des entreprises et de leurs modes de fonctionnement rend illusoire la faisabilité d'une présentation exhaustive des bonnes pratiques applicables dans l'ensemble des domaines de leur gestion.

Le groupe de travail a donc décidé de se limiter à la présentation de quelques exemples, dans les domaines les plus fréquemment cités, sachant que la démarche retenue peut évidemment s'appliquer à tous les autres domaines.

3.2.1 Achats

En matière d'achats, qu'il s'agisse d'achats stockés ou de tout autre type de dépense, l'objectif à poursuivre est de minorer la dépendance vis-à-vis des événements externes. A cet égard, on recense les principales bonnes pratiques suivantes :

- Gestion des engagements et systématisation des bons de commande (portant la mention des imputations comptables), quelles que soient les dépenses concernées.



- Centralisation de la réception des factures (portant la mention des imputations comptables) à la comptabilité.
- Enregistrement immédiat des factures ou préenregistrement lorsque certaines informations sont manquantes.
- Automatisation du Bon A Payer, "apposé" de fait par les comptables lorsque le rapprochement commande/livraison/facture ne met en évidence aucun écart.
- Valorisation automatique des achats livrés non facturés sur la base des prix figurant dans la commande pour les achats stockés et détermination des charges à payer sur la base de la date théorique de réalisation de la prestation pour les prestations immatérielles.

Justification de ces pratiques

Tout doit être mis en œuvre pour que les services comptables soient à même, en période de clôture, de traduire immédiatement dans les comptes la situation réelle de l'entreprise en terme de dépenses et de dettes vis-à-vis de ses fournisseurs. Il est donc important qu'ils puissent savoir, à tout moment, la nature des engagements contractés ainsi que le niveau d'avancement des prestations concernées et qu'ils soient capables d'enregistrer au plus tôt les charges correspondantes.

3.2.2 Ventes

D'une manière générale, les entreprises maîtrisent plus facilement les informations dont elles sont à l'origine. C'est le cas en matière de ventes et prestations. Dans ce domaine toutefois, les pratiques ci-après sont facteurs de rapidité au moment des arrêts :

- Mise en œuvre d'une procédure d'identification des livrés non facturés de fin de période afin d'assurer le pilotage du cut-off et de contrôler le chiffre d'affaires non réalisé.
- Implication des services financiers dans la mise en place des contrats complexes.
- Définition de règles très précises pour la reconnaissance et le suivi des revenus à l'avancement.

Justification de ces pratiques

Les services comptables doivent pouvoir apprécier la qualité de l'information en leur possession au moment de la clôture. Lorsque celle-ci est issue d'opérations complexes, seul le fait qu'ils aient été associés à la définition des modalités d'obtention et de traitement de cette information de gestion leur permettra d'agir avec efficacité.



3.2.3 Paie

Outre le recours, limité, au décalage de la prise en compte de certains éléments variables, une bonne pratique en matière d'enregistrement des frais de personnel consiste à utiliser la technique des abonnements. Celle-ci, applicable également au traitement de nombre de charges récurrentes mais dont la périodicité est supérieure au mois, permet de prendre en compte mensuellement les dépenses de salaires, charges sociales, contributions et autres taxes fiscales et parafiscales dont l'assiette est constituée par les rémunérations.

Justification de cette pratique

Clôturer mensuellement les comptes est considéré comme une excellente pratique pour accroître les performances de l'ensemble des services de gestion. Pour qu'elle soit réellement utile, cette clôture doit avoir lieu de manière la plus complète possible, c'est-à-dire en intégrant l'ensemble des charges se rapportant à la période clôturée.

3.2.4 Inventaires

Qu'il s'agisse d'inventaires relatifs aux stocks ou d'inventaires relatifs aux immobilisations, les mêmes bonnes pratiques se retrouvent. Dans le second cas toutefois, la fréquence de réalisation est fortement influencée par la taille du parc, sa valeur et sa localisation.

D'une manière générale, les entreprises qui clôturent dans des délais rapides ont recours au principe des inventaires tournants. Ceux-ci sont réalisés de manière à ce que l'ensemble des actifs aient été comptés au moins une fois au cours de l'exercice (beaucoup plus dans certains cas, en fonction du niveau des rotations de stock et de la qualité de l'inventaire permanent).

Lorsque le principe de l'inventaire physique global annuel réalisé sur un ou plusieurs jours est retenu, celui-ci doit être entrepris à une date aussi proche que possible de la fin de l'année sans que cela soit la date de clôture.

Justification de cette pratique

Les travaux de collecte et d'exploitation des informations issues des comptages, de recherche et justification des écarts éventuels ainsi que de valorisation ou de contrôle des valorisations représentent une charge importante. Même si une partie de ces tâches n'incombent pas directement aux services comptables, il serait dommage de venir les surcharger au moment de la réalisation des opérations de clôture par un travail dont l'objectif réside finalement plus dans la validation du contrôle interne.



4. Conclusion

Au terme des 7 réunions qui se sont tenues de janvier à septembre 2000, le groupe de travail a eu le sentiment d'avoir identifié la majorité des bonnes pratiques relatives à l'optimisation du processus de clôture des comptes. Ces pratiques débouchent sur l'amélioration du dispositif d'ensemble lorsqu'elles sont toutes mises en œuvre. Ne sélectionner que quelques-unes et négliger les autres ne permet pas d'atteindre les objectifs d'optimisation retenus.

Le groupe a toutefois regretté de ne pas avoir la possibilité d'approfondir les modalités de mise en place de chacune des pratiques répertoriées. Il est apparu, en particulier, que l'identification des indicateurs permettant de mesurer l'amélioration des performances des services comptables pouvait constituer le début d'une nouvelle réflexion.

La réduction des délais de clôture couplée à une amélioration de la qualité des informations produites est le fruit d'un travail minutieux qui peut, dans certains domaines, nécessiter plusieurs années mais qui se traduit par des améliorations constantes.

Les domaines où les efforts doivent porter varient d'une entreprise à l'autre mais l'approche générale demeure la même. Les membres du groupe de travail espèrent que les pratiques recensées dans ce document permettront d'éclairer la démarche de ceux qui veulent relever le défi.



ANNEXE

Extrait des travaux du groupe consolidation



3.2 Les réconciliations intercompagnie

Lors de la séance, le groupe s'est attaché à identifier les meilleures pratiques dans un schéma d'analyse rassemblant les procédures, les indicateurs et les acteurs.

En conséquence, trois phases de la procédure "intercos" ont été identifiées :

- l'émission;
- la circularisation;
- le rapprochement;

et les meilleures pratiques identifiées globalement, en conclusion des propositions des participants, ont été classifiées dans ces trois phases.

3.2.1 L'émission

3.2.1.1 Revue des procédures

Le groupe de travail a identifié, en amont de toute la procédure, la nécessité de la ségrégation dans la comptabilisation des opérations avec les tiers, dès le premier enregistrement comptable.

La définition précise de la notion de transfert de propriété entre les sociétés du groupe et l'affirmation de la règle de l'émetteur (c'est à dire le prix et la quantité du vendeur) pour toutes les phases de la procédure, ont également été jugées comme indispensables.

Le groupe conseille également la mise en place d'une procédure groupe pour le cut-off qui peut par exemple interdire les opérations de règlement et de facturation entre les sociétés du groupe, afin d'obtenir un délai pour l'émission de l'information. Ce principe est toutefois fonction de l'organisation de l'entreprise et de son secteur d'activité.

Pour certains type d'opérations, il est souhaitable d'établir une règle de comptabilisation des opérations de transfert/cession d'immobilisation et d'en-cours, en effet, il est préférable pour le rapprochement de ces opérations de suivre le schéma "charge - transfert de charge - immobilisation".



3.2.1.2 Revue des acteurs et des indicateurs de qualité

L'acteur principal de cette phase est le comptable de l'entité de reporting.

Deux indicateurs ont été identifiés:

- Défaut au principe par le suivi du respect du délai d'émission de l'information
- Défaut au délai par le suivi du respect du délai de production de l'information

3.2.2 La circularisation

3.2.2.1 Revue des procédures

Le groupe de travail a conclu que le principe de la circularisation sur une base mensuelle est nécessaire dans toutes les situations d'entreprises où cela est possible. En effet, cette courte périodicité est utile dans un but de sensibilisation des intervenants et rend nécessaire la correcte application des procédures énoncées ci-dessus dans toutes les opérations comptables.

Le principe du palier transparent (c'est à dire la possibilité de l'outil de lire les informations par entités dans le cadre des préconsolidations) pour toutes les opérations intercos, en identifiant précisément les émetteurs et les récepteurs, est indispensable dans les cas de consolidation par paliers. Cette pratique est surtout considérée importante car elle supprime le risque de compensation entre des opérations n'ayant pas le même objet et les mêmes parties en présence.

Dans les situations ne permettant pas d'obtenir ce niveau de détail de l'information, le minimum est que si le palier est opaque en terme de comptes, qu'il soit transparent en terme de détail pour les opérations intragroupes.

La règle de la circularisation dans la monnaie d'opération de chaque transaction entre sociétés du groupe a également été jugée comme indispensable, afin d'éviter les problèmes de rapprochement liés à des conversions incorrectes dans les livres comptables de l'une des sociétés.

3.2.2.2 Revue des acteurs et des indicateurs de qualité

L'acteur principal de cette phase est, une nouvelle fois, le comptable de l'entité de reporting. L'efficacité de cette phase est directement liée à la qualité de l'information échangée entre les sociétés du groupe.

L'indicateur quantitatif de dysfonctionnement de cette phase est le nombre de désaccords constatés, lors d'une possible centralisation des documents de circularisation par le service de consolidation.



3.2.3 Le rapprochement

3.2.3.1 Revue des procédures

Le groupe de travail a conclu que le principe du rapprochement sur une base trimestrielle, ou au minimum semestrielle, est nécessaire. En effet, cette périodicité est utile dans un but d'identification des écarts récurrents ou des inexactitudes d'enregistrement entre des entités de reporting et permet de mettre en place des procédures de correction.

Le principe du rapprochement par famille de comptes (créance-dette commerciale, prêt-emprunt, produit-charge financier...) est jugé nécessaire afin d'éviter toute compensation entre postes du bilan ou du compte de résultat pouvant masquer des écarts.

L'imposition d'un seuil de signification, au-delà duquel les écarts sont analysés et corrigés jusqu'à apurement, est un principe utilisé par l'ensemble des membres du groupe de travail, car il permet de concentrer l'effort de cette phase du processus sur les écarts matériels pouvant affecter l'image fidèle des états financiers.

Le processus d'escalade (arbitrage du responsable de la fonction comptable du groupe, ou éventuellement d'une personne hiérarchiquement supérieure) pour la résolution des situations particulières d'écarts où les deux parties en présence ne veulent pas se mettre d'accord, est également jugé nécessaire.

De plus le groupe de travail a jugé opportun que l'entité de reporting soit informée, à la fin du processus, des ajustements qui ont été comptabilisés au niveau du département consolidation, et ceci dans un but éventuel de correction des soldes d'ouverture de la période suivante. Cette notion de correction prend de l'importance avec la volonté croissante d'obtenir de l'information sectorielle précise à l'intérieur de l'entreprise.

3.2.3.2 Revue des acteurs et des indicateurs de qualité

Les acteurs principaux de cette phase sont le consolideur pour sa contribution à l'analyse des écarts, le directeur comptable et le contrôleur de gestion pour leur intervention d'arbitre des écarts non apurés.

Pour cette phase du processus, trois indicateurs ont été identifiés. Il s'agit de:

- Indicateur de volume monétaire: Montant cumulé des anomalies non corrigées, c'est-à-dire des écarts inférieurs au seuil de signification déterminé préalablement;
- Nombre des corrections enregistrées;
- Ancienneté des anomalies.

Toutefois, il est souhaitable que l'indicateur de volume monétaire soit calculé distinctement pour les rapprochements des opérations de bilan et de compte de résultat et que ces montants soient comparés respectivement au total du bilan et au résultat net.



3.2.4 Principes généraux à la procédure "Intercos"

Le groupe de travail a noté que pour la bonne exécution et l'indépendance indispensable au processus des rapprochements et des éliminations intragroupe, la sous-traitance aux commissaires aux comptes doit être évitée.

Il a également été conclu que l'ensemble des règles de ce processus doit être rassemblé dans un code de procédure, et que celui-ci soit revu et approuvé par les commissaires aux comptes.

o – o – o



Publications de l'OQC

- **Comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable**
- **Résultats de l'enquête benchmarking de La Fonction comptable des grandes entreprises (1997)**
- **La fonction comptable dans les grandes entreprises Industrie & Service**
- **Questionnaire d'enquête benchmarking de la Fonction comptable du secteur Industrie et Service**
- **La fonction comptable dans les établissements de crédit (1999)**
- **Questionnaire d'enquête benchmarking de la Fonction comptable des Etablissements de crédit (1999)**
- **Processus Consolidation- étude benchmarking (1998)**
- **Processus Achats fournisseurs - étude benchmarking (1998)**
- **Rapport de synthèse du groupe benchmarking sur les bonnes pratiques concernant le processus Achats fournisseurs.**
- **La fonction comptable dans les sociétés d'assurance**
- **Démarche qualité et Fonction administrative, comptable et financière de la PME**
- **Relations DAF / Expert-comptable**
- **Enquête qualité auprès des dirigeants de PME**
- **Guide de lecture des normes ISO 9000 à l'usage de la Fonction comptable :**
- **Fonction comptable : l'évaluation de la qualité**
- **Assises 2000 « Vers une économie globale en réseau » (dossier complet)**
- **Assises 2000 – Atelier 1 : la création de valeur une mode éphémère ou une culture d'entreprise**
- **Assises 2000 – Atelier 2 : démarche de progrès et management par la qualité**
- **Assises 2000 – Atelier 3 : Responsables comptables, qui êtes vous ? où allez vous ?**
- **Assises 2000 – Atelier 4 : Le benchmarking de la fonction comptable**
- **Assises 2000 – Atelier 5 : externalisation et services partagés**
- **Assises 2000 – Atelier 6 : Impact des nouvelles technologies**

Détail des publications de l'OQC sur le site :

www.qualite-comptable.com



153 rue de Courcelles – 75817 Paris Cedex 17

Tel. : 01 44 15 62 51 – Fax : 01 44 15 90 05

E-mail : ogc@cs.experts-comptables.org

Site Internet : www.qualite-comptable.com



12 rue de Penthièvre – 75008 PARIS

Tel. : 01 53 77 35 60 – Fax : 01 53 77 35 61

E-mail : institut-benchmarking@compuserve.com

Site Internet : <http://www.ibenchmark.org>