

Paris, le - 9 JUIL. 2018

DIRECTION DU BUDGET

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

TÉLÉDOC 246
139, RUE DE BERCY
75572 PARIS CEDEX 12

TELEDOC 753
120, RUE DE BERCY
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par
Sébastien TAUPIAC et Sylvie AMIEL
Bureau **2B2O**
opérateurs.budget@finances.gouv.fr

Affaire suivie par
Laurent POISSON et Florian EXPOSITO
Bureau **CE-2B**
bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr
Référence : **2018-07-616**

NOR CPAB1817747C
N° interne **DF-2B2O-18-3117**

LE MINISTRE DE L'ACTION
ET DES COMPTES PUBLICS

À MESDAMES ET MESSIEURS LES MINISTRES
ET SECRÉTAIRES D'ÉTAT

Objet : Circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'État pour 2019

P.J. : 1

Résumé

La présente circulaire explicite l'application de la gestion budgétaire et comptable publique dans les organismes publics soumis aux règles de la comptabilité publique. Elle détaille également les spécificités propres aux opérateurs de l'État. Les principaux points d'attention et nouveautés portent sur :

- la programmation budgétaire ;
- l'analyse des budgets au moyen des instruments adaptés aux caractéristiques et modèles économiques des organismes et les indicateurs et ratio d'analyse ;
- le déploiement des contrôles internes budgétaire et comptable ;
- la mise en œuvre au 1^{er} janvier 2019 du prélèvement à la source ;
- le calendrier de clôture et la transmission dématérialisée du compte financier 2018 au juge des comptes.

Les budgets 2019 devront être préparés en tenant compte de la nécessaire contribution des organismes à l'effort de maîtrise des comptes publics.

*Cette circulaire et ses annexes sont consultables en ligne sur le site :
<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/>*

Le cadre budgétaire et comptable des organismes entrant dans le champ d'application du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP) est fixé par ce décret et précisé, pour les dispositions comptables, dans le recueil des normes comptables pour les établissements publics auquel est associée une instruction comptable unique et, pour les dispositions budgétaires, dans le recueil des règles budgétaires des organismes. Ces deux recueils ont été publiés par arrêtés du ministre chargé du budget, respectivement du 1^{er} juillet 2015 et du 7 août 2015.

En particulier, les documents et tableaux devant être produits à l'occasion du vote des budgets initiaux, rectificatifs et comptes financiers sont précisés dans le recueil des règles budgétaires des organismes pour tous les organismes soumis au décret GBCP, assujettis ou pas à la comptabilité budgétaire. Les états financiers annuels retraçant les opérations enregistrées dans la comptabilité générale, composant également le compte financier, le sont dans le recueil des normes comptables des établissements publics nationaux.

La circulaire pour 2019 est centrée sur le rôle des différents acteurs représentant l'Etat, les modalités de financement des organismes par l'Etat, la programmation budgétaire, la présentation du budget et son exécution, l'analyse des budgets, la qualité des comptes et les contrôles internes budgétaire et comptable.

I. Contribution des organismes publics à l'objectif de maîtrise de la dépense publique

Dans le prolongement des mesures fortes de maîtrise des dépenses publiques prises dès l'été 2017, le programme « Action Publique 2022 » a engagé une transformation profonde des structures de l'action publique. Ces efforts de maîtrise et objectifs de transformation permettront le respect de nos engagements européens en matière de finances publiques et impliquent l'ensemble des acteurs du service public : Etat, collectivités locales, organismes de sécurité sociale, ainsi que l'ensemble des organismes publics.

En particulier, l'objectif inscrit à l'article 10 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2018 à 2022 d'une réduction des effectifs de l'Etat et de ses opérateurs de 50 000 emplois suppose l'engagement de réformes structurelles permettant de dégager d'importants gains de productivité dans l'ensemble des organismes.

Si certains organismes se sont déjà engagés dans une rationalisation de leurs moyens, l'effort de chacun doit être poursuivi et accru et il est attendu de l'ensemble des organismes publics une action volontariste de maîtrise de leur masse salariale et de leurs autres dépenses. A cet égard, la mutualisation de certaines fonctions, notamment « supports », entre entités présentant des proximités géographiques ou fonctionnelles peut constituer un levier pertinent de transformation.

II. Mise en œuvre pleine et entière de la comptabilité budgétaire

Dans ce contexte de nécessaire contribution aux efforts de maîtrise des dépenses publiques, il est particulièrement attendu des organismes concernés par la réforme de la GBCP qu'ils s'engagent pleinement pour une application complète de la comptabilité budgétaire, non seulement dans le cadre des états produits à l'organe délibérant pour les délibérations financières mais également dans le cadre du dialogue de gestion interne et avec les autorités de tutelle et de contrôle.

Cette réforme vise en effet à mieux garantir la soutenabilité des budgets des organismes publics. En introduisant, à côté de la comptabilité générale en droits et obligations constatés, une comptabilité budgétaire en crédits d'engagement et de paiement accompagnée d'une présentation par missions et activités, elle a doté les différents acteurs, conseils d'administration, dirigeants, responsables de la gestion, tutelles et autorités de contrôle, d'instruments propres à améliorer leur pilotage budgétaire et la maîtrise de leurs dépenses.

Le bon déploiement de cette réforme dans toutes ses composantes, y compris en matière de systèmes d'information financiers, suppose une parfaite collaboration entre ordonnateurs et agents comptables. Afin d'accompagner la mise en œuvre, l'équipe-projet constituée au sein des ministères financiers poursuivra son offre de service, les différents acteurs concernés étant invités à se reporter à l'espace collaboratif dédié GBCP 2016 sur www.budgetplus.finances.gouv.fr

III. Autres principaux points d'attention et nouveautés de la circulaire

- **La programmation budgétaire :** la soutenabilité s'apprécie au regard de la programmation budgétaire. Un organisme doit présenter et actualiser en cours de gestion une programmation fondée sur une planification des dépenses et des recettes nécessaires à la réalisation de ses activités. L'organisme démontrera la soutenabilité du budget en établissant qu'il est en capacité d'honorer les engagements déjà souscrits et prévus dans le cadre de cette programmation et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en-cours d'année et lors des années ultérieures.
- **L'analyse des budgets au moyen des instruments adaptés aux caractéristiques et modèles économiques des organismes et les indicateurs et ratio d'analyse :** pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, pilotés budgétairement avec l'objectif principal de maîtrise des dépenses dans la réalisation des missions qui leur sont confiées, la soutenabilité des budgets sera appréciée en priorité au moyen des instruments issus de cette comptabilité. Les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire ont quant à eux vocation à être pilotés par le résultat patrimonial avec l'objectif de dégager une marge, conduisant à privilégier les éléments provenant de la comptabilité générale et de l'analyse financière classique. La circulaire 2019 propose une première liste d'indicateurs pour ces deux catégories d'organismes ainsi qu'un exemple de tableau de bord.
- **Déploiement des contrôles internes budgétaire et comptable :** préalable nécessaire à la mise en œuvre de l'orientation prise dans le cadre du chantier relatif à la modernisation de la gestion budgétaire et comptable du programme « Action Publique 2022 » consistant à alléger les contrôles *a priori*, le déploiement des contrôles internes budgétaire et comptable au sein des organismes constitue une priorité. Une annexe portant sur les fondamentaux et illustrations du contrôle interne budgétaire est jointe en annexe de cette circulaire. Par ailleurs, les objectifs de pilotage de la démarche sont réaffirmés : les organismes devront en premier lieu disposer d'outils de pilotage - carte(s) des risques et plan(s) d'action - formalisés et actualisés. En outre, ils devront également évaluer la qualité et la pertinence du dispositif de contrôles internes budgétaire et comptable. La transmission au ministère de tutelle, avant le 31 décembre 2018, des outils de pilotage validés par les organes dirigeant et délibérant de l'organisme est pérennisée. Il est désormais demandé à chaque ministère de partager son appréciation des outils de pilotage des organismes publics sous sa tutelle, en communiquant à la direction du budget et à la direction générale des finances publiques un bilan quantitatif et qualitatif, avant fin février 2019.
- **Mise en œuvre du prélèvement à la source au 1^{er} janvier 2019 :** le prélèvement à la source, contemporain de la perception des revenus, remplacera le mode de paiement actuel de l'impôt sur le revenu. De manière transitoire, les employeurs publics devront procéder aux déclarations et reversements mensuels via le dispositif PASRAU (Prélèvement à la source pour les revenus autres), avant de basculer dans le dispositif DSN (Déclaration sociale nominative) prévu à partir du 1^{er} janvier 2020. Au regard des enjeux de cette réforme, il est particulièrement attendu des organismes une mobilisation forte de toutes les parties prenantes, essentielle à une entrée en vigueur fluide de cette réforme. A cet effet, une attention particulière doit être apportée par l'ensemble des acteurs afin d'anticiper les impacts organisationnels, comptables, budgétaires et logiciels induits. Le prélèvement à la source sur les payes gérées en paye à façon, sera déclaré et reversé directement par la DGFIP ; une restitution du montant prélevé sur chaque agent sera assurée.

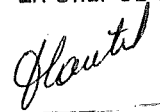


Nous demandons aux ministères de bien vouloir diffuser ces instructions aux organismes qui relèvent de leur tutelle. Nos services restent bien entendu à votre disposition et à celle des organismes que vous contrôlez pour accompagner la mise en œuvre de cette circulaire.

LA DIRECTRICE DU BUDGET

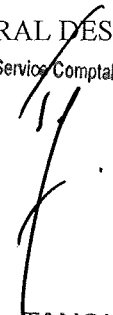
POUR LA DIRECTRICE DU BUDGET

LA CHEF DE SERVICE


Sophie MANTEL

LE DIRECTEUR GENERAL DES FINANCES PUBLIQUES

Le Chef du Service Comptable de l'Etat


François TANGUY

ARTICULATION DE CETTE CIRCULAIRE AVEC LES AUTRES TEXTES RELATIFS A LA GBCP ----- 2

I.	ROLES DES DIFFERENTS ACTEURS REPRESENTANT L'ETAT-----	4
1.	ROLE DES ADMINISTRATEURS -----	4
A)	Cas où l'Autorisation préalable de l'organe délibérant est nécessaire en dépense-----	5
B)	Cas où l'Autorisation préalable de l'organe délibérant est nécessaire en recette -----	5
2.	ROLE DES AUTORITES DE TUTELLE -----	6
3.	ROLE DE L'AUTORITE CHARGEE DU CONTROLE-----	7
II.	MODALITES DE FINANCEMENT DES ORGANISMES PAR L'ETAT -----	8
1.	LA PRE-NOTIFICATION -----	8
2.	LA DECISION ATTRIBUTIVE -----	9
A)	Mode opératoire-----	9
B)	Ecritures dans le budget de l'Etat et ceux des organismes-----	9
3.	AJUSTEMENT DES CALENDRIERS DE VERSEMENT DES SUBVENTIONS AUX PREVISIONS DE TRESORERIE DES ORGANISMES-----	12
A)	Champ d'application -----	12
B)	Procédure-----	12
4.	SPECIFICITES RELATIVES AUX OPERATEURS DE L'ETAT -----	13
III.	CYCLE BUDGETAIRE -----	17
1.	LA PROGRAMMATION -----	17
2.	FORMALISATION DE LA PRESENTATION DU BUDGET ET DE SON EXECUTION -----	18
A)	Budget initial et budget(s) rectificatif(s)-----	18
B)	Les comptes rendus de gestion-----	19
C)	Le compte financier-----	19
D)	Formats de présentation recommandés -----	19
IV.	ANALYSE DU BUDGET -----	21
1.	ANALYSE AU MOYEN D'INSTRUMENTS ADAPTES AU MODELE ECONOMIQUE DES ORGANISMES -----	21
A)	Organismes soumis à la comptabilité budgétaire-----	21
B)	Organismes non soumis à la comptabilité budgétaire -----	22
2.	APPRECIATION DE LA SOUTENABILITE DU BUDGET -----	22
A)	La soutenabilité du budget s'apprécie au regard de la programmation budgétaire -----	22
B)	Les emplois et les dépenses de personnel : une attention particulière -----	22
C)	L'analyse de la soutenabilité du budget porte sur une échelle annuelle, infra-annuelle et pluriannuelle -----	23
3.	INDICATEURS ET RATIO D'ANALYSE-----	24
V.	LA QUALITÉ DES COMPTES DES ORGANISMES PUBLICS -----	25
1.	CADRE COMPTABLE ET QUALITE DES COMPTES-----	25
A)	RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS -----	25
B)	QUESTIONNAIRE DE QUALITE COMPTABLE-----	25
C)	FIABILISATION DES OPERATIONS RECIPROQUES AVEC L'ÉTAT -----	26
D)	FIABILISATION DU PARC IMMOBILIER-----	26
2.	CLOTURE DES COMPTES ET REMONTEES FINANCIERES-----	26
A)	CALENDRIER DE CLOTURE -----	26
B)	CERTIFICATION DES COMPTES -----	27
C)	REMONTEES DANS L'INFOCENTRE -----	27
D)	DEMATERIALISATION DU COMPTE FINANCIER -----	27
VI.	LES CONTRÔLES INTERNES BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS -----	29
1.	LES PRINCIPES-----	29
2.	LES OBJECTIFS 2018-2019 POUR SE CONFORMER AU CADRE REGLEMENTAIRE-----	30
3.	LE QUESTIONNAIRE 2018 RELATIF AU DEPLOIEMENT DU CIB ET DU CIC-----	30
4.	LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE-----	31

ANNEXES

Préambule

Budget

Comptabilité générale

Contrôle interne budgétaire et contrôle interne comptable

Achat

Immobilier

ARTICULATION DE CETTE CIRCULAIRE AVEC LES AUTRES TEXTES RELATIFS A LA GBCP

Le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP) a unifié le cadre budgétaire et comptable des organismes qui y sont assujettis. Ses modalités de mise en œuvre sont précisées dans les arrêtés pris pour son application, en particulier le recueil des normes comptables pour les établissements publics et le recueil des règles budgétaires des organismes. Ce dernier texte, publié par arrêté du 7 août 2015 modifié, **détaille notamment les référentiels budgétaires devant être mis en œuvre, les règles d'approbation des budgets, le format des tableaux budgétaires composant le dossier destiné à l'organe délibérant pour le vote des délibérations financières ainsi que, pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, les règles de consommation des crédits.**

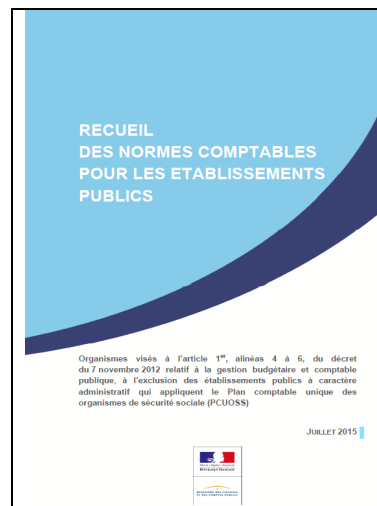
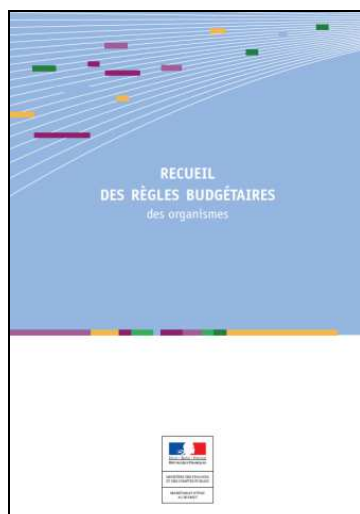
La présente circulaire porte quant à elle exclusivement sur les points d'attention de l'exercice et les éléments de doctrine.

Par ailleurs, le contenu et les modalités de renseignement du document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel sont précisés dans un arrêté du 25 juin 2014.

Le recueil des règles budgétaires des organismes s'applique à tous les organismes publics soumis aux titres I et III décret GBCP, qu'ils soient ou non assujettis à la comptabilité budgétaire en autorisations d'emplois et en autorisations d'engagement et crédits de paiement limitatifs. Cette application doit être articulée avec les spécificités prévues par les textes pour certaines catégories d'organismes, comme par exemple les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel et les établissements à caractère scientifique et technologique. Notamment pour ces deux dernières catégories d'établissements, des formats particuliers de tableaux budgétaires sont définis par l'arrêté du 18 décembre 2015 relatif aux tableaux budgétaires applicables aux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche et aux établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST) dans le cadre de l'élaboration, de la présentation et de l'exécution de leur budget.

S'agissant de la comptabilité générale, les modalités d'application du décret GBCP sont précisées dans le recueil des normes comptables pour les établissements publics, publié par arrêté du 1er juillet 2015 modifié, accompagné d'un plan de comptes unique et d'une instruction comptable commune.

Les modalités relatives à la dématérialisation et à l'archivage des pièces justificatives ont été précisées dans l'arrêté du 7 octobre 2015 relatif aux conditions d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des documents et pièces justificatives des opérations des organismes publics pris en application du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et de l'arrêté du 31 janvier 2018 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des organismes soumis au titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.



CHAMP D'APPLICATION :

L'intégralité de cette circulaire s'applique aux organismes soumis à la comptabilité publique, relevant du titre I et du titre III (totalement ou partiellement) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), quel que soit leur statut juridique (EPA, EPIC, EPST, EPSCP, GIP, etc.) et qu'ils appliquent ou non la comptabilité budgétaire en autorisations d'engagements et crédits de paiement limitatifs.

Pour rappel, les organismes soumis à la comptabilité budgétaire appliquent la totalité des dispositions des titres I et III du décret GBCP. Les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire appliquent les dispositions des titres I et III du décret GBCP à l'exclusion des 1° et 2° de l'article 175 et des articles 178 à 185 et 204 à 208.¹

A côté du cadre budgétaire défini par le décret GBCP, d'autres textes réglementaires ou institutifs peuvent prévoir des spécificités pour certains organismes ou catégories d'organismes (par exemple, le code de l'éducation pour les EPSCP ou le code rural et de la pêche maritime pour les chambres d'agriculture).

La présente circulaire détaille, le cas échéant, les particularités propres aux organismes soumis à la comptabilité budgétaire.

Enfin, elle précise également les spécificités relatives aux organismes ayant la qualité d'opérateurs de l'Etat. Pour mémoire, la liste des organismes ayant la qualité d'opérateurs de l'Etat est fixée chaque année dans le cadre du projet de loi de finances et détaillée dans le rapport annexé intitulé « jaune opérateurs ». Les opérateurs de l'Etat sont notamment soumis à un plafond d'autorisation d'emplois voté chaque année en loi de finances².

Ressources

Annexe n°1 : principaux textes applicables par catégorie d'organismes en matière budgétaire et comptable

Rapport annexé au projet de loi de finances intitulé « Jaune opérateurs de l'Etat »



Point d'attention 2019 : le prélèvement à la source (PAS)

1. Cadre général du prélèvement à la source pour les organismes publics

L'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 instaure un prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, à compter du 1^{er} janvier 2019.

Ce prélèvement contemporain de la perception des revenus à compter du 1^{er} janvier 2019 remplace le mode de paiement actuel de l'impôt sur le revenu, et prévoit que l'employeur :

- réceptionne chaque mois le taux transmis par la DGFIP ;
- calcule et effectue le prélèvement sur le salaire net imposable ;
- déclare mensuellement les prélèvements ;
- reverse à la DGFIP les prélèvements à la source.

Les organismes publics hors paie à façon (c'est-à-dire ceux qui ne passent pas par la DGFIP pour gérer la rémunération de leur personnel) sont responsables du PAS pour les agents qu'ils emploient

¹ Dans certains cas très particuliers, un organisme peut être assujéti aux dispositions des titres I et III du décret GBCP et néanmoins ne pas appliquer les dispositions des articles 220 à 228 de ce décret relatifs au contrôle budgétaire dans la mesure où des dispositions législatives prévoient son assujettissement au contrôle économique et financier de l'Etat, régi par le décret n°55-733 du 26 mai 1955 relatif au contrôle économique et financier de l'Etat.

² Le rapport annexé au PLF intitulé « jaune opérateurs » précise les critères de qualification des opérateurs de l'Etat et les effets de cette qualification. Il détaille le périmètre des opérateurs de l'année considérée et présente des données synthétiques relatives aux emplois, aux financements et à la situation financière de ces entités.

Un kit « collecteur » est disponible sur le site prelevementalasource.gouv.fr

De manière transitoire, les employeurs publics devront procéder aux déclarations et versements mensuels via le dispositif PASRAU (Prélèvement à la source pour les revenus autres), avant de basculer dans le dispositif DSN (Déclaration sociale nominative). L'entrée de la fonction publique dans la DSN est prévue à partir du 1^{er} janvier 2020.

2. Les impacts de la mise en œuvre du PAS dans les organismes publics

La mise en œuvre du prélèvement à la source nécessite d'apporter une attention particulière aux différents impacts induits par cette réforme :

- **Impacts sur les SI Paye et Financier** : la DGFIP a signé une charte avec les éditeurs avec des engagements réciproques afin de sécuriser le déploiement de la réforme. La liste des éditeurs est consultable sur le site prelevementalasource.gouv.fr

- **Impact sur l'organisation et les compétences** : les organismes doivent veiller à finaliser en 2018 les aménagements informatiques nécessaires au PAS :

- évolution du logiciel ;
- réception des taux à appliquer et possibilité de préfigurer le PAS sur les bulletins de paye au cours de l'automne 2018 ;
- déclaration sur l'espace professionnel du site impots.gouv.fr (coordonnées bancaires (BIC/IBAN) du compte bancaire utilisé pour le versement du PAS à la DGFIP).

- **Impact sur les comptabilités** : le traitement budgétaire et comptable du PAS est analogue à celui des cotisations, soit une diminution de salaire.

A cet effet, une subdivision dédiée a été insérée dans le plan de comptes commun, **le compte 4426 « Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu »**, qui doit obligatoirement être utilisé pour enregistrer les opérations comptables attenantes au PAS.

I. ROLES DES DIFFERENTS ACTEURS REPRESENTANT L'ETAT

Pour rappel, la gouvernance et le mode de financement des organismes publics de l'Etat se distinguent de ceux des entreprises privées. Cette partie précise les rôles respectifs des administrateurs, tutelles et contrôleurs.

1. ROLE DES ADMINISTRATEURS

Les administrateurs sont les membres de l'organe délibérant. L'organe délibérant dispose d'une compétence générale d'orientation et de gestion de l'organisme dans le cadre de ses missions. En matière budgétaire, il encadre notamment l'action de l'ordonnateur en délibérant sur les projets de budget qui lui sont soumis.

Les textes institutifs des organismes définissent la composition des organes délibérants. Différentes catégories d'autorités peuvent ainsi être désignées administrateurs : par exemple, ministre, représentant de l'administration, représentant du personnel de l'organisme, personnalités qualifiées, élus locaux, etc.

Les administrateurs siègent au sein de l'organe délibérant avec voix délibérative, ils y définissent les orientations stratégiques de l'organisme et adoptent des délibérations pour leur mise en œuvre.

Pour ce qui concerne les administrateurs représentant l'Etat, l'article 3 du décret n°94-582 du 12 juillet 1994 relatif aux conseils et aux dirigeants des établissements publics, des entreprises du secteur

public et de certaines entreprises privées dispose que « l'État est représenté par des fonctionnaires de catégorie A, en activité ou en retraite, âgés de trente ans au moins ou ayant huit ans de services publics ».

La réunion physique des administrateurs est à privilégier pour garantir le caractère collégial des délibérations. Cependant, comme le prévoient l'ordonnance n°2014-1329 du 6 novembre 2014 relative aux délibérations à distance des instances administratives à caractère collégial et le décret n°2014-1627 du 26 décembre 2014 pris pour son application, des délibérations peuvent être organisées à distance (conférence téléphonique / audiovisuelle ; échanges par voie électronique). Ces dispositions s'appliquent aux établissements publics à caractère administratif, aux organismes de sécurité sociale et aux autres organismes chargés de la gestion d'un service public administratif (notamment, EPST, EPSCP ou EPIC ou GIP lorsqu'ils sont chargés de la gestion d'un service public administratif).

Point d'attention :

Le recours à la délibération électronique est possible pour le vote des budgets initiaux et rectificatifs, la réunion physique du conseil d'administration devant cependant être privilégiée. Ce recours est également possible pour l'arrêt des comptes financiers, depuis la modification de l'article 212 du décret GBCP par le décret n°2017-61 du 23 janvier 2017 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, explicitée par l'instruction commune de la direction générale des finances publiques et de la direction du budget n°2017-02-2778 du 24 février 2017.

A) Cas où l'Autorisation préalable de l'organe délibérant est nécessaire en dépense

En application de l'article 194 du décret GBCP, l'ordonnateur doit requérir l'autorisation préalable de l'organe délibérant pour procéder à l'engagement des dépenses au-delà d'un seuil fixé par ce dernier pour les actes d'acquisitions immobilières et les autres contrats, quel que soit leur objet.

Ces seuils ont vocation à s'appliquer aux actes d'engagement (marchés, conventions, baux, etc.) tels que définis à l'article 30 du décret GBCP, soit tout « acte juridique par lequel une personne morale [...] constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense », qu'ils soient annuels ou pluriannuels, dès lors qu'ils ont un caractère contractuel.

L'application de l'article 194 du décret GBCP encadre ainsi la capacité de l'ordonnateur à engager juridiquement des dépenses au nom de l'organisme, car au-delà de ces seuils, l'ordonnateur doit systématiquement demander l'autorisation de l'organe délibérant avant de contracter.

Etape 1 : L'ordonnateur propose ces seuils en s'appuyant, notamment, sur une analyse statistique des engagements juridiques qui ont été pris par le passé, afin de tenir compte de la volumétrie des actes qui seraient concernés. En effet, ces seuils doivent être suffisamment élevés pour préserver la capacité opérationnelle du dirigeant exécutif (ordonnateur), sans pour autant être trop élevés pour ne pas déposséder l'organe délibérant de ses prérogatives. Cette analyse est également à rapprocher :

- des seuils d'examen préalable établis par les contrôleurs budgétaires dans leurs documents de contrôle ;
- des délégations de signature au sein de l'organisme ;
- des prévisions et de l'exécution des autorisations d'engagement (AE).

Etape 2 : L'ordonnateur soumet à délibération de l'organe délibérant les seuils à retenir.

Etape 3 : L'organe délibérant fixe les seuils via le vote d'une délibération.

B) Cas où l'Autorisation préalable de l'organe délibérant est nécessaire en recette

L'article 187 du décret GBCP encadre de façon similaire la conclusion par l'ordonnateur de conventions ayant pour objet de procurer à l'organisme des recettes.

L'organe délibérant doit ainsi déterminer un seuil financier, de recette et une durée de convention au-delà desquels l'ordonnateur principal doit requérir son autorisation, dans les cas suivants :

- aliénations de biens immobiliers ;
- acceptation de dons et legs faits sans charge, condition ou affectation immobilière ;
- baux et locations d'immeubles ;
- vente d'objets mobiliers ;
- autres conventions prévues par le statut de l'organisme.

Comme pour les dépenses, le seuil financier et la durée des conventions sont à fixer de manière à ne pas entraver l'activité quotidienne de l'organisme et doivent permettre à l'organe délibérant d'intervenir seulement lorsque des actes juridiques aux conséquences financières importantes sont en jeu.

2. ROLE DES AUTORITES DE TUTELLE

Les textes institutifs des organismes définissent les autorités chargées de leur tutelle. La tutelle d'un organisme d'Etat consiste pour l'Etat à exercer une surveillance des activités de cet organisme public, constitué sous la forme d'une entité juridiquement distincte de lui et chargé de la mise en œuvre de missions de service public. Les autorités de tutelle ont un rôle d'orientation stratégique relative à la mise en œuvre des missions de l'organisme. Par ailleurs, les fonctions de tutelle se traduisent notamment par le fait qu'un certain nombre d'actes de l'organisme ne peuvent être mis en œuvre que s'ils sont approuvés par elles.

En outre aux termes de l'article 174 du décret GBCP, les organismes publics entrant dans son champ d'application³ sont systématiquement placés sous la tutelle financière du ministre chargé du budget, sauf disposition législative contraire.

Cette compétence du ministère chargé du budget est mise en œuvre par la direction du budget et plus particulièrement ses sous-directions sectorielles (cf. décret n°2007-477 du 27 mars 2007 relatif à la direction du budget et arrêté du 27 mars 2007 portant organisation de la direction du budget, modifiés).

L'article 176 du décret GBCP dispose que le budget une fois voté est soumis pour approbation aux autorités de tutelle. En conséquence ces autorités, c'est-à-dire le(s) ministère(s) désigné(s) en tant que tel(s) dans les textes institutifs et les sous-directions sectorielles de la direction du budget, sont destinataires des délibérations budgétaires votées et des états afférents pour mettre en œuvre l'approbation (tacite ou expresse) ou le refus d'approbation du budget.

Cette transmission est obligatoire indépendamment de la présence, ou non, de ces mêmes autorités au conseil d'administration de l'organisme en qualité d'administrateur.

Cette transmission des délibérations budgétaires à la direction du budget pour approbation connaît deux exceptions⁴ :

- l'arrêté du 5 juillet 2017 (NOR CPAB1715411A) pris en application de l'article 176 du décret GBCP listant 194 organismes pour lesquels l'approbation des budgets est signée par les contrôleurs budgétaires ;
- l'arrêté du 11 juillet 2017 pris en application de l'article 11 du décret n° 55-733 du 26 mai 1955 modifié relatif au contrôle économique et financier de l'État listant 5 organismes pour lesquels une délégation de signature est donnée à l'autorité chargée du contrôle économique et financier pour l'approbation du budget.

En effet, pour les 199 organismes listés en annexe de ces deux arrêtés, l'approbation des budgets relèvent des autorités chargées de leur contrôle (contrôle budgétaire ou contrôle économique et financier)⁵ et du ou des ministère(s) de tutelle désignés par leurs textes institutifs. Il est en de même pour les autorisations d'exécution temporaire des opérations de recettes et de dépenses en l'absence de budget exécutoire.

³ C'est-à-dire soumis à la comptabilité publique, qu'ils appliquent ou non la comptabilité budgétaire, en vue de leur approbation expresse ou tacite, conformément à l'article 176, al. 2.

⁴ Les ministères désignés par les textes institutifs comme autorités de tutelle restant quant à eux destinataires des documents budgétaires.

⁵ En application du dernier alinéa de l'article 176 du décret GBCP modifié et de l'article 11 du décret du 26 mai 1955.

Point d'attention :

Les organismes assujettis au régime des **Etablissements Publics à caractère Scientifique Culturel et Professionnel** (EPSCP) sont soumis à des dispositions particulières définies par le code de l'éducation, confiant au recteur d'académie (ou au ministre auquel ils sont directement rattachés) des compétences en matière d'approbation des budgets (cf. articles R. 719-69 et R.719-70 notamment).

Les **Agences régionales de santé** (ARS) sont soumises aux dispositions particulières du code de la santé publique (articles R.1432- 56 notamment en matière d'approbation des budgets).

Les **Grouperements d'Intérêt Public** (GIP) font l'objet de modalités de gouvernance et de contrôle spécifiques. Les dispositions du décret GBCP relatives à l'approbation des budgets et des comptes financiers ne s'appliquent notamment pas sur les mêmes bases que pour les autres organismes, mais dans le cadre du droit d'opposition donné par les textes au commissaire du Gouvernement, lorsqu'il en est institué un, ou de toute autre disposition spécifique prévue par les textes constitutifs du groupement.

Lorsqu'ils sont majoritairement financés sur fonds publics, les GIP ont la qualité d'administrations publiques. Ils représentent à ce titre un enjeu, parfois majeur, de maîtrise des finances publiques et le rôle de l'autorité chargée de leur contrôle économique et financier, lorsqu'il en est désigné une, est d'autant plus important. Ce contrôle porte sur l'activité économique et la gestion financière du groupement et a pour objet d'analyser les risques et évaluer sa performance en veillant aux intérêts patrimoniaux de l'Etat. Dans le même sens, lorsque l'organe délibérant du GIP comprend des membres représentant l'Etat et/ou lorsqu'un commissaire du Gouvernement est placé auprès du GIP, ceux-ci veilleront particulièrement à la contribution du groupement aux efforts de redressement des comptes publics.

Les budgets et les comptes financiers des **Grouperements de coopération sanitaire** (GCS) et **Grouperements de coopération sociale et médico-sociale** (GCSMS) régis par le titre III du décret GBCP ne font pas l'objet d'approbation sauf disposition spécifique des textes constitutifs du groupement.

3. ROLE DE L'AUTORITE CHARGEE DU CONTROLE

En application de l'article 222 du décret GBCP, ou le cas échéant du décret du 26 mai 1955 relatif au contrôle économique et financier de l'Etat, l'autorité chargée du contrôle participe avec voix consultative au conseil d'administration. Le contrôleur est associé à la procédure budgétaire et peut, le cas échéant, faire valoir son point de vue en réunion préparatoire au conseil d'administration ou lors de la séance même du conseil d'administration pour éclairer les administrateurs sur le caractère soutenable ou non du budget. L'éventuel avis de l'autorité chargée du contrôle sur les budgets ne se prête à aucun formalisme particulier.

La fonction de l'autorité chargée du contrôle est complémentaire de celle exercée par les autorités de tutelle. Au-delà de l'accès aux séances de l'organe délibérant avec voix consultative, les modalités d'exercice du contrôle sont précisées dans les arrêtés pris conjointement par le ministre chargé du budget et le(s) ministère(s) de tutelle pour chaque organisme ou catégories d'organismes⁶. Ces arrêtés sont complétés de documents de contrôle précisant notamment les seuils d'examen préalable (visa ou avis préalable), le format des documents budgétaires à transmettre ainsi que la périodicité et les modalités de leur transmission.

6 Cf. article 220 du décret GBCP pour le contrôle budgétaire. En matière de contrôle économique et financier, l'article 9 du décret n°55-733 du 26 mai 1955 dispose que des modalités spéciales d'exercice peuvent être fixées, en tant que de besoin, par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget pris après avis du ministre intéressé.

II. MODALITES DE FINANCEMENT DES ORGANISMES PAR L'ETAT

1. LA PRE-NOTIFICATION

Les montants inscrits dans le projet de loi de finances ou en loi de finances ne sont pas créateurs de droits au profit de tiers. Ils représentent un plafond d'autorisation de dépenses pour l'État.

Comme le rappelle la circulaire du Premier Ministre n°5798 du 23 juin 2015 relative au pilotage des opérateurs et autres organismes contrôlés par l'Etat, afin d'améliorer la visibilité des organismes sur le niveau de leur dotation et de leur permettre d'élaborer leur budget initial pour l'année N+1, les ministères de tutelle doivent procéder à l'envoi d'une pré-notification indicative des crédits et des emplois, à l'issue des arbitrages interministériels sur le projet de loi de finances, avant la fin du mois de septembre N, notamment dès lors que le projet de loi de finances a été présenté en Conseil des ministres.

Cette pré-notification, pouvant également être appelée « notification prévisionnelle de financement », est nécessairement indicative car subordonnée au vote du projet de loi de finances par le Parlement. Ainsi, le budget initial de l'organisme est établi, non pas à partir des montants inscrits dans le projet de loi de finances, mais en partie, à partir des montants prévisionnels des emplois et des subventions qui lui sont communiqués par le responsable de programme dans la pré-notification (soumise à avis du CBCM, cf encadré suivant). Ce document écrit comprend :

- **le plafond d'emplois en ETPT ;**
- **la distinction des différentes catégories de financements** (subvention pour charges de service public, dotation en fonds propres, dépense de transfert direct ou indirect). Ces financements, selon leur catégorie, traduisent une contribution différente de l'État à l'activité de l'organisme et répondent à une classification et donc une comptabilisation budgétaire différente pour l'État et pour l'organisme (cf. infra) ;
- **les montants, déduction faite des mises en réserve**, relevant des différentes catégories de financements ;
- dans le cas de subventions pluriannuelles, **un échéancier prévisionnel de versement des fonds** précisant les exercices sur lesquels ces versements auraient lieu.

La pré-notification (ou notification prévisionnelle de financement) permet à l'organisme de détenir une information structurante en recettes et produits pour l'élaboration de son propre projet de budget de l'année à venir qu'il doit soumettre au vote de son organe délibérant puis à l'approbation des autorités de tutelle lors du dernier trimestre de l'année. Il est rappelé que cette pré-notification n'est pas de nature à constituer une créance de l'organisme à l'encontre de l'Etat.



Point d'attention :

Les arrêtés relatifs au contrôle budgétaire des ministères mentionnent que la « notification de subvention » est soumise à l'avis des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM). Cet acte doit s'entendre comme la « notification prévisionnelle » ou « pré-notification ». S'il n'est pas créateur de droit, cet acte constitue une hypothèse structurante pour la construction du budget de l'organisme et il appartient au CBCM de vérifier que la subvention prévisionnelle s'inscrit dans le respect de l'enveloppe de crédits prévue dans le projet de loi de finances.

Les « décision d'attribution de subvention » ou « décision d'engagement » mentionnées dans les arrêtés relatifs au contrôle budgétaire des ministères, soumises à visa, correspondent aux « décisions attributives » décrite en paragraphe 2.

2. LA DECISION ATTRIBUTIVE

A) Mode opératoire

La décision attributive, notifiée à l'organisme intéressé en début d'exercice⁷, est explicitement libellée en tant que « décision attributive » par opposition à la « pré-notification » (ou « notification prévisionnelle de financement »), et reprend en partie le formalisme de la pré-notification (distinction des différentes catégories de financement et mention des montants, déduction faite des mises en réserve).

Cette décision attributive, qui vaut notification, peut prendre la forme d'une décision formelle de l'Etat (décision ministérielle ou arrêté en fonction des textes réglementaires en vigueur) ou d'une convention. Une décision formelle est nécessairement requise lorsque l'engagement est unilatéral (subvention sans condition d'attribution par exemple) alors qu'une convention sera à privilégier lorsque l'engagement est réciproque (contractuel)⁸.

La rédaction de la décision attributive précise les textes de référence, l'objet, les éventuelles conditions d'utilisation, le montant et les modalités d'attribution du financement (notamment l'échéancier de versement), afin de permettre l'enregistrement correct dans le budget et les comptes de l'Etat et de l'organisme.

La décision attributive peut prévoir des versements échelonnés :

- lors du premier versement : la décision attributive est la pièce justificative de l'engagement de la dépense de l'État et de la recette pour l'organisme ;
- à chaque versement ultérieur : la référence à la décision attributive initiale et le décompte récapitulatif des sommes déjà versées constituent les pièces justificatives de la dépense de l'État et de l'apurement du compte de tiers par un compte financier pour l'organisme.

Enfin, lorsque l'État modifie, en cours d'exercice, le montant des financements attribués à l'organisme, il lui notifie une décision attributive rectificative libellée dans les mêmes formes que la décision attributive initiale. L'organisme traduit cette décision rectificative, le cas échéant, par un budget rectificatif⁹.

Point d'attention :

La décision attributive revêt une double fonction pour l'Etat : d'une part, elle constitue la pièce justificative de la consommation des crédits inscrits à son budget en dépenses, en AE et en CP ; d'autre part, elle est l'acte juridique qui matérialise l'engagement de financement de l'Etat vis-à-vis de l'organisme.

B) Ecritures dans le budget de l'Etat et ceux des organismes

Les organismes publics contrôlés par l'Etat mettent en œuvre les politiques publiques décidées par lui. Cependant, les organismes disposent d'une autonomie juridique et financière vis-à-vis de l'Etat. Ainsi, il convient de bien différencier les montants en AE-CP inscrits dans le budget de l'Etat, de ceux inscrits dans le budget de l'organisme et qui sont établis sur la base de l'estimation de ses propres besoins et de ses prévisions de recettes.

Les fonds à destination d'un organisme inscrits en AE et en CP dans le budget de l'Etat représentent des dépenses pour le budget de l'Etat mais constituent des recettes pour le budget de l'organisme.

Par principe, il n'y a ainsi pas de « superposition » ou « identité » entre les AE et les CP inscrits au budget de l'Etat et les AE et les CP inscrits au budget de l'organisme. L'organisme élabore son budget sur la base d'une prévision de l'ensemble de ses recettes, comprenant les financements en

⁷ En fonction des pratiques de gestion retenues par le(s) ministère(s) de tutelle, l'organisme peut être destinataire d'une ou plusieurs décisions attributives.

⁸ Un seul support juridique est à privilégier. Ainsi, si une convention a été signée, il n'est pas nécessaire de la doubler par une décision attributive.

⁹ Pour mémoire, le recueil des règles budgétaires des organismes précise les cas où la présentation d'un budget rectificatif est nécessaire : révision des autorisations de dépenses à la baisse afin de maintenir le caractère soutenable du budget suite à une modification à la baisse des recettes ou bien autorisation de nouvelles dépenses permises par une modification à la hausse des recettes. Une variation de recettes à la hausse par rapport au budget voté, dès lors qu'aucune nouvelle dépense n'est prévue, est portée à la connaissance de l'organe délibérant au plus tard à l'occasion du vote du compte financier.

provenance de l'Etat mais aussi, le cas échéant, d'autres recettes (recettes propres, subventions européennes, taxes affectées...) et compte tenu de ses propres prévisions d'engagements et de paiements à réaliser sur l'exercice. Ainsi, un organisme peut signer un contrat de maintenance sur 5 ans (AE différent de CP côté organisme) alors même que sa seule source de financement est une subvention annuelle pour charges de service public (AE=CP côté Etat).

Point d'attention :

Entre Etat et organismes, s'agissant d'entités juridiquement autonomes, toute mention relative à des « versements », « transferts », « délégations », « affectations » ou « attributions » de crédits, exprimés en AE et / ou CP, depuis l'un vers l'autre est inappropriée car cette terminologie est utilisée pour des composantes d'une même entité.

Les dépenses inscrites au budget de l'Etat à destination des organismes représentent exclusivement des recettes pour les budgets des organismes. **Il est donc déconseillé de matérialiser dans la pré-notification ou dans l'acte attributif adressé à l'organisme, le montant d'AE et de CP imputé sur le budget de l'Etat** afin de ne pas générer de confusion entre ce qui relève du budget de l'Etat et ce qui relève du budget d'un organisme.

L'acte attributif doit indiquer le montant attribué, qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes par l'organisme, ainsi que le calendrier des versements de fonds prévus (cf. annexe 2 « Modèles de pré-notification et de décision attributive de financement »).

ECRITURES DANS LE BUDGET DE L'ÉTAT :

Etape 1 : La validation de l'acte attributif consomme les AE dans le budget de l'Etat.

Etape 2 : Les versements de fonds consomment les CP dans le budget de l'Etat.

La décision attributive comporte un échéancier de versement des fonds de l'Etat vers l'organisme. Afin d'éviter toute constitution superflue de trésorerie côté organisme, il appartient toutefois au responsable de programme de suivre les paiements réellement réalisés côté organisme, afin d'adapter le cas échéant l'échéancier de versements (cf. infra).

ECRITURES DANS LE BUDGET DES ORGANISMES¹⁰ :

1) Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire

Dans le cas de subventions annuelles :

La décision attributive qui matérialise l'engagement ferme de l'Etat de verser des fonds dans l'année à l'organisme permet l'exécution ¹¹:

- en comptabilité générale, via un titre de recette, d'un produit pour une subvention ou d'une ressource pour une dotation en fonds propres, inscrit dans le tableau de la situation patrimoniale de l'organisme à hauteur du montant indiqué dans la décision attributive ;
- en comptabilité budgétaire, d'une recette budgétaire inscrite en recettes au tableau des autorisations budgétaires ou d'un encaissement au tableau d'équilibre financier à hauteur du montant encaissé et rapproché du titre.

Parallèlement : Indépendamment du versement de fonds, l'organisme prévoit à son budget des autorisations budgétaires exprimées en AE et en CP, en fonction de sa programmation et de ses capacités financières. Selon le modèle économique de chaque organisme, il conviendra de déterminer si le budget proposé est soutenable au regard de différents critères (cf. III « Analyse d'un budget »).

Point d'attention :

En application du recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'Etat, la subvention pour charges de service public (SCSP) est un acte qui, dans la comptabilité budgétaire de l'Etat, doit nécessairement se traduire par une comptabilisation annuelle en AE = CP.

¹⁰ N'inclut pas les opérations pour compte de tiers.

¹¹ Sauf conditions suspensives.

En cours de gestion, s'il est décidé de réduire le niveau de la SCSP à destination d'un organisme, une décision modificative devra être prise ayant pour objet de réduire le montant des AE ouvertes à concurrence des CP finalement non consommés sur le budget de l'Etat au titre de cette réduction.

Dans le cas de subventions pluriannuelles :

Etape 1 : La décision attributive qui matérialise l'engagement ferme de l'Etat de verser des fonds sur plusieurs exercices à l'organisme permet l'exécution au niveau de l'organisme :

- en comptabilité générale, via un titre de recette, d'un produit, ou d'une ressource, inscrit au tableau de la situation patrimoniale pour le montant correspondant aux versements de l'année prévus dans la décision attributive ;
- en comptabilité budgétaire, d'une recette budgétaire inscrite en recettes au tableau des autorisations budgétaires ou d'un encaissement au tableau d'équilibre financier à hauteur du montant encaissé et rapproché du titre.

Etape 2 : En comptabilité budgétaire, la décision attributive permet également à l'organisme de confirmer les prévisions de recettes (encaissements) pour l'exercice en cours et ceux à venir inscrites dans le tableau des opérations pluriannuelles et / ou opérations sur recettes fléchées.

Parallèlement : Indépendamment du versement de fonds, l'organisme prévoit à son budget pour ses propres dépenses des autorisations budgétaires exprimées en AE et en CP, en fonction de sa programmation et de ses capacités financières. Selon le modèle économique de chaque organisme, il conviendra de déterminer si le budget proposé est soutenable au regard de différents critères (cf. IV « Analyse d'un budget »). Pour les opérations pluriannuelles, une attention toute particulière sera requise afin d'éviter que des pics de crédits de paiement ne se concentrent sur une période trop courte, au-delà des capacités de l'organisme. Il conviendra ainsi de s'appuyer sur le plan de trésorerie pour anticiper tout risque de rupture de trésorerie.

2) Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire

Dans le cas de subventions annuelles :

La décision attributive permet l'exécution¹² d'un produit, ou d'une ressource, inscrit dans le tableau de la situation patrimoniale de l'organisme pour le montant indiqué¹³ dans la décision attributive.

Parallèlement : Indépendamment du versement de fonds, l'organisme prévoit à son budget des charges et / ou des immobilisations en fonction de sa programmation et de ses capacités financières. Selon le modèle économique de chaque organisme, il conviendra de déterminer si le budget proposé est soutenable au regard de différents critères (cf. IV « Analyse d'un budget »).

Dans le cas de subventions pluriannuelles :

Etape 1 : La décision attributive permet l'exécution¹⁴ d'un produit, ou d'une ressource, inscrit au tableau de la situation patrimoniale pour le montant correspondant aux versements de l'année prévus dans la décision attributive.

Etape 2 : La décision attributive permet à l'organisme de confirmer dans le tableau des opérations pluriannuelles, les prévisions inscrites en produits/ressources pour l'exercice en cours et ceux à venir.

Parallèlement : Indépendamment du versement de fonds, l'organisme prévoit à son budget des charges et des immobilisations en fonction de sa programmation et de ses capacités financières. Selon le modèle économique de chaque organisme, il conviendra de déterminer si le budget proposé est soutenable au regard de différents critères (cf. IV « Analyse d'un budget »). Pour les opérations pluriannuelles, une attention toute particulière sera requise afin d'éviter que des pics de décaissements ne se concentrent sur une période trop courte, au-delà des capacités de l'organisme. Il conviendra ainsi de s'appuyer sur le plan de trésorerie pour anticiper tout risque de rupture de trésorerie.

¹² Sauf conditions suspensives.

¹³ Cette considération vaut pour les comptes de l'exercice concerné sans précision quant aux modalités précises de comptabilisation en cours de gestion.

¹⁴ Sauf conditions suspensives.

Ressources

Annexe n°2 : modèles de pré-notification et de décision attributive

3. AJUSTEMENT DES CALENDRIERS DE VERSEMENT DES SUBVENTIONS AUX PREVISIONS DE TRESORERIE DES ORGANISMES

Dans un objectif d'optimisation de la gestion de la trésorerie de l'État et des administrations publiques, les échéanciers de versement des subventions et dotations aux organismes doivent être établis au vu de leurs besoins de trésorerie. En effet, en permettant d'éviter le recours par des organismes à des financements externes, l'ajustement des dotations prévient la constitution d'une dette publique superflue. Il peut également permettre d'éviter une accumulation de trésorerie inutile au sein de ces entités.

A) Champ d'application

Le dispositif de définition du calendrier de versement des subventions en fonction des prévisions de trésorerie s'applique aux organismes bénéficiant d'une subvention pour charges de service public ou d'une dotation de l'Etat supérieure à un seuil défini par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM). Ce seuil, fixé par le CBCM en fonction des enjeux financiers, s'applique au montant total annuel de la subvention ou de la dotation. Il est recommandé qu'il n'excède pas, sauf exception, 20 M€. Il est défini le cas échéant par catégorie d'établissements et tient compte de la spécificité des établissements concernés.

Indépendamment du périmètre défini par ce seuil, ce dispositif pourra englober tout organisme présentant des risques de trésorerie, à l'initiative de l'autorité chargée du contrôle de l'organisme.

B) Procédure

Le dispositif repose sur quatre acteurs principaux : l'organisme, son ministère de tutelle, l'autorité chargée de son contrôle et le CBCM.

Etape 1 : Si possible dès les travaux préparatoires du budget initial (en amont du pré-conseil d'administration lorsqu'il en existe un) et au plus tard au moment du vote du budget initial, l'organisme transmet au ministère de tutelle et à l'autorité chargée de son contrôle son plan de trésorerie annuel. L'autorité chargée du contrôle de l'organisme adresse ce même document au CBCM. Ce document permet d'évaluer le montant mensuel des encaissements (comprenant une proposition de versement des dotations à des dates clairement indiquées), des décaissements prévisionnels et le solde de trésorerie. Ce plan de trésorerie :

- est accompagné d'un commentaire de l'ordonnateur relatif aux prévisions d'encaissements et de décaissements au vu de la prévision d'exécution de l'exercice précédent et de la programmation pour l'exercice courant ;
- porte l'avis de l'autorité chargée du contrôle de l'organisme.

Il peut donner lieu à demandes d'ajustements de la part des autorités de tutelle et de contrôle en amont de sa présentation à l'organe délibérant.

Etape 2 : En début d'exercice, l'organisme adresse au ministère de tutelle et à l'autorité chargée de son contrôle ce plan de trésorerie actualisé au vu des données relatives à l'exécution définitive de l'exercice précédent. Ce document, commenté par l'ordonnateur, est adressé par l'autorité chargée du contrôle au CBCM accompagné de son avis.

Au vu de ce plan de trésorerie actualisé, le ministère de tutelle arrête le calendrier de versement des dotations en liaison avec le CBCM. Le CBCM communique à l'autorité chargée du contrôle de l'organisme le calendrier arrêté, le cas échéant assorti de commentaires. Dans la mesure où cet échéancier de versement a un impact sur les finances publiques, ce calendrier fait l'objet d'un

développement ad hoc dans les documents prévisionnels de gestion côté Etat. Les CBCM veillent à ce que les versements de dotations budgétaires optimisent la gestion de la trésorerie de l'État.

Etape 3 : En cours de gestion, les différents intervenants veillent au respect de l'échéancier de versement. A l'occasion des comptes rendus de gestion ou de la présentation de budgets rectificatifs, l'organisme transmet à l'autorité chargée de son contrôle son plan de trésorerie actualisé. Si l'autorité chargée du contrôle de l'organisme identifie une modification de la prévision d'encaissements/décaissements de nature à justifier un ajustement du calendrier de versement de la subvention, elle alerte le ministère et le CBCM qui peuvent d'un commun accord réviser le calendrier de versement.

4. SPECIFICITES RELATIVES AUX OPERATEURS DE L'ETAT

La notion d'opérateur de l'État est née avec la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), dont les principes ont vocation à s'appliquer tant au budget de l'État qu'aux entités jouissant de la personnalité morale qui participent de manière déterminante aux missions de l'État, grâce à son concours financier et sous son contrôle¹⁵.

A) La subvention pour charges de service public (SCSP)

La SCSP est destinée au financement exclusif des opérateurs de l'Etat. Elle constitue par nature une subvention de fonctionnement annuelle destinée à couvrir indistinctement des dépenses de personnel et de fonctionnement de l'opérateur mais n'a pas vocation à financer ses dépenses d'investissement, qui doivent être financées par des dotations en fonds propres (crédits de catégorie 72). Ces règles d'imputation figurent au recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'Etat¹⁶ (cf. partie I. « Les nomenclatures », chapitre 7.1. « Nomenclature des titres / catégories ») et doivent faire l'objet d'une stricte application.

Il convient ainsi de bien distinguer les différents types de financements de l'Etat aux opérateurs :

Support dans la comptabilité budgétaire de l'Etat	SCSP (Titre 3, cat 32)	Transferts indirects (Titre 6)	Dotations en fonds propres (Titre 7, cat 72)
Périmètre des dépenses de l'opérateur concernées*	Les dépenses de personnel et de fonctionnement	Les dépenses relatives à des dispositifs d'intervention	Les dépenses d'investissement

** Dépenses de l'opérateur financées de façon non exclusive par les subventions et dotations de l'Etat, le budget de l'opérateur pouvant comporter d'autres recettes (recettes propres, autres subventions des collectivités locales ou de l'Union européenne).*

Le respect de ces règles d'imputation participe de la qualité de la comptabilité budgétaire de l'Etat.

Dans la comptabilité générale de l'Etat, la SCSP est comptabilisée en tant que charge de fonctionnement indirect et s'impute, en nomenclature d'exécution, sur le compte 63 et sur le sous-compte concerné. Elle est annuelle et dépourvue de conditions ou d'affectation explicite à la réalisation d'opérations particulières et ponctuelles¹⁷.

¹⁵ Les critères de qualification des opérateurs de l'Etat, la liste de ces entités et les effets de cette qualification sont précisés dans le rapport annexé au PLF intitulé « jaune opérateurs ».

¹⁶ Ce recueil est disponible sur le forum de la performance : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/actualites/2014/publication-recueil-regles-comptabilite-budgetaire-etat>.

¹⁷ Même si certaines actions incombant à l'opérateur peuvent figurer sur la notification de SCSP, elles ne remettent pas en question le caractère annuel et global de la SCSP et ne constituent que des éléments servant de base de calcul.

Dans la comptabilité générale de l'organisme, la SCSP est comptabilisée en produit pour l'exercice concerné et ne donne pas lieu au rattachement comptable à une autre période (cf. 1^{ère} partie, III. Modalités de financements des organismes par l'Etat pour le détail des écritures).

Point d'attention :



Le recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'Etat dispose que les subventions pour charges de service public « *sont les subventions versées à des opérateurs afin de couvrir tout ou partie de leurs charges d'exploitation consécutives à l'exécution de politiques publiques confiées par l'Etat* ». Elles sont budgétisées en AE=CP. Selon ce recueil, le financement par l'Etat des opérations d'investissement d'un opérateur ne relève donc pas de la SCSP mais doit être imputé en dotations en fonds propres pour des montants qui peuvent être différents en AE et en CP. Enfin, les opérateurs peuvent recevoir, dans le cadre de transferts indirects, des financements au titre de dispositifs d'intervention de l'Etat mis en œuvre par leur intermédiaire (titre 6). Sauf dérogation accordée par la direction du budget, un opérateur ne peut donc pas être bénéficiaire de transferts directs de l'Etat imputés sur le titre 6, afin de financer son fonctionnement ou de pallier une insuffisance de ressources propres.

B) Le taux de mise en réserve pour la SCSP

La mise en réserve d'une partie des crédits votés par le Parlement est prévue par la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 (art.51 alinéa 4bis¹⁸). Les taux retenus par le Gouvernement pour 2019 figureront dans l'exposé général des motifs du PLF pour 2019.

Les opérateurs peuvent se voir appliquer un taux de mise en réserve réduit par rapport au taux de mise en réserve applicable aux crédits hors titre 2 prévu dans le PLF.

Il s'agit de tenir compte de la destination effective des SCSP versées aux opérateurs, qui financent en partie des dépenses de personnel de même nature que celle du titre 2 de l'État donnant lieu à un taux de mise en réserve réduit. Ce taux de mise en réserve réduit revient à appliquer un traitement homogène aux dépenses de même nature, qu'elles relèvent du budget de l'État ou de celui d'un opérateur.

Seule la SCSP peut se voir appliquer ce taux de mise en réserve réduit : tout autre financement à destination d'un opérateur imputé sur un titre différent (titre 6 « Transferts » ou titre 7 « Dotations en fonds propres ») est exclu de ce dispositif. Pour ces autres financements, seul le taux « plein » de mise en réserve est applicable.

L'application à la SCSP d'un taux de mise en réserve réduit constitue une faculté relevant du responsable de programme.

Mode de calcul :

- L'assiette de référence (R) est :
 - Pour les opérateurs soumis à la comptabilité budgétaire : la somme des crédits de paiement de personnel, de fonctionnement, et d'intervention (hors dépenses d'intervention financées sur des crédits du titre 6 du budget de l'Etat) du tableau d'autorisation budgétaire (ou tableau dépenses/recettes pour les EPST) du budget initial 2018 ;
 - Pour les opérateurs non soumis à la comptabilité budgétaire : la somme des charges de personnel, de fonctionnement, et d'intervention (hors charges d'intervention financées sur des crédits du titre 6 du budget de l'Etat) du budget initial 2018, hors charges calculées (dotations aux amortissements et provisions, valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés).

Les dispositifs d'intervention gérés en comptes de tiers n'entrent pas dans l'assiette de calcul (puisque suivis hors budget). Les dépenses d'investissement n'entrent pas non plus dans l'assiette de

¹⁸ « Sont joints au projet de loi de finances de l'année : (...) Une présentation des mesures envisagées pour assurer en exécution le respect du plafond global de dépenses du budget général voté par le Parlement, indiquant en particulier, pour les programmes dotés de crédits limitatifs, le taux de mise en réserve prévu pour les crédits ouverts sur le titre des dépenses de personnel et celui prévu pour les crédits ouverts sur les autres titres ».

référence pour le calcul du taux de mise en réserve réduit puisqu'elles sont financées par dotations en fonds propres.

- La part des dépenses de personnel (P) est ensuite calculée en rapportant les crédits de paiement de personnel (pour les opérateurs en comptabilité budgétaire) ou l'enveloppe de charges de personnel (pour les opérateurs non soumis à la comptabilité budgétaire) à l'assiette de référence (R).
- On déduit un taux de mise en réserve réduit applicable à l'ensemble de la SCSP de l'opérateur (R_{OP}). Celui-ci est compris entre le taux du titre 2 et le taux hors titre 2 et varie selon le poids du ratio de dépenses de personnel dans les dépenses (ou les charges pour les opérateurs non soumis à la comptabilité budgétaire) de l'opérateur :

$$R_{OP} = R_{\text{Titre 2}} \times P + R_{\text{hors Titre 2}} \times (1-P)$$

Une référence alternative au budget initial 2018 peut être retenue si elle fait l'objet d'un accord entre le responsable de programme et la direction du budget (par exemple en cas de création ou de fusion d'opérateurs).

Dans le cas des opérateurs multi financés, la réduction de la mise en réserve a vocation à être répartie proportionnellement entre les programmes financeurs.

Un tableau illustrant la méthode de calcul de la SCSP minorée de la réserve figure dans la fiche technique n°11 des annexes.

L'exclusion des dépenses d'investissement, implique corrélativement une stricte application des règles d'imputation selon lesquelles les versements de l'Etat au bénéfice des opérateurs destinés à financer des dépenses d'investissement sont imputés en dotations en fonds propres (catégorie 72).

Ressources

Annexe n°11 : calcul du taux de mise en réserve pondéré sur la SCSP

▪ **La mise en réserve peut être répartie au sein du programme.**

Pour calculer la mise en réserve réduite qu'il peut appliquer à l'ensemble des SCSP prévues pour les opérateurs de son programme, le responsable de programme additionne les réductions de mise en réserve appliquées à chacun des opérateurs de son programme.

Cet ajustement est intégré au document de répartition initiale des crédits et des emplois (DRICE) à la condition que les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) soient en mesure d'en vérifier le calcul et d'apposer leur visa. Les responsables de programme, en relation avec les responsables de la fonction financière ministérielle (RFFiM), leur transmettent toute pièce justificative utile, afin de parvenir à un montant partagé avec les CBCM. A défaut, le taux applicable aux crédits hors titre 2 s'applique transitoirement, sauf décision contraire notifiée par la direction du budget.

En dehors du taux réduit tenant compte de la couverture des dépenses de personnel, le responsable de programme peut moduler le taux de mise en réserve, soit entre les différents opérateurs d'un programme, soit entre les crédits hors SCSP et hors titre 2 de son programme, à condition que cette modulation ne conduise pas à diminuer le montant de mise en réserve totale du programme ou en compromettre le caractère mobilisable par un positionnement sur des dépenses à caractère obligatoire ou inéluctable.

Les pré-notifications de financements de l'Etat aux opérateurs (cf. partie II.1 de la présente circulaire) doivent porter sur les montants de financements déduction faite de la mise en réserve.

L'attention des responsables de programme est attirée sur le respect de cette procédure et particulièrement sur les règles de soutenabilité au niveau du programme et de traduction de la mise en réserve dans le budget de l'opérateur.

C) Le plafond d'autorisations d'emplois issu de la loi de finances

La loi de finances initiale (LFI) fixe chaque année le plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'État¹⁹. **Les modalités de mise en œuvre de ce plafond d'emplois législatif et les règles de décompte hors plafond ont été précisées par circulaire**²⁰. Par ailleurs, un guide de décompte des emplois précise les cas dans lesquels un agent décompte un emploi²¹.

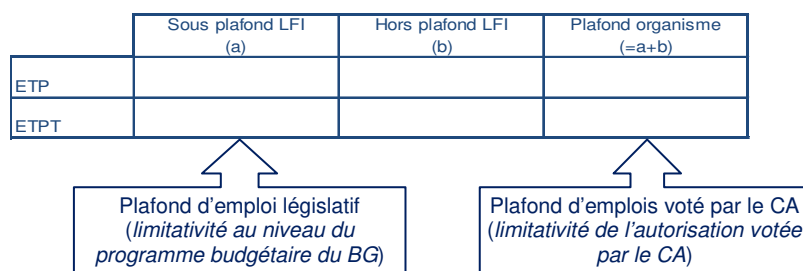


Point d'attention :

Pour les opérateurs de l'Etat, le tableau des emplois présenté à l'organe délibérant à l'occasion du vote du budget de l'organisme distingue, au sein des emplois, ceux décomptant sous plafond d'emploi législatif.

Illustration de l'articulation entre plafond d'emploi législatif et plafond d'emploi voté par l'organe délibérant pour les opérateurs de l'Etat soumis à la comptabilité budgétaire :

Tableau d'autorisations d'emploi (pour vote)



Les opérateurs qui ne seraient pas soumis au titre III du décret GBCP doivent néanmoins **produire des documents prévisionnels de gestion des emplois et des crédits de personnel (DPGECP)**, selon les modalités définies dans l'arrêté du 25 juin 2014 relatif au DPGCEP des organismes. La communication au contrôleur budgétaire du DPGCEP relatif au budget initial (BI) est un préalable à la réunion préparatoire au conseil d'administration relatif au projet de BI.

Enfin, un suivi régulier et systématique des versements des opérateurs au CAS « Pensions » en cours de gestion doit pouvoir être mis en œuvre dès l'approbation des budgets initiaux des opérateurs.

En effet, l'objectif d'évolution des dépenses du budget général de l'Etat fixé par la LPFP 2018 à 2022 s'entend notamment hors charge de la dette et hors contribution « pensions ». Ainsi, les opérateurs concernés par le versement de contributions employeur au CAS « pensions » au titre des personnels civils de la fonction publique d'Etat qu'ils rémunèrent doivent mentionner cette dépense dans leurs états budgétaires²². Par conséquent, **une ligne dédiée aux comptes de pensions civiles figure au sein du tableau des autorisations budgétaires et du compte de résultat prévisionnel agrégé.**

À ce titre, la note de service n°2012/12/2491 en date du 21 décembre 2012 de la DGFIP à l'attention des agents comptables des établissements publics nationaux et des GIP nationaux, opérateurs de l'Etat, détaille explicitement, en fonction de la nature de l'établissement et du type de plan de comptes qu'il utilise, quelle subdivision du compte 64 utiliser pour cette catégorie de charges. Pour les organismes appliquant le recueil des normes comptables des établissements publics, l'annexe de l'instruction comptable commune précise la subdivision du compte 64 à retenir.

¹⁹ Art.64 de la loi de finances pour 2008.

²⁰ Circulaire n°2MPAP-08-1024 du 25 avril 2008 relative à la construction du plafond d'emplois des opérateurs, complétée par la circulaire 1BLF-09-3023 du 22 mai 2009 relative aux conférences de répartition- PLF 2010 et par la circulaire 2MPAP-10-3035 du 11 juin 2010 relative aux modalités de fixation du plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'État dans le cadre de l'élaboration du budget triennal 2011-2013.

²¹ Disponible sur le forum de la performance (http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance-publique/files/files/documents/gestion-publique/operateurs/Guide_emplois_OPE_2.pdf).

²² Les taux pour 2018 et 2019 sont rappelés en annexe de la circulaire du ministre de l'action et des comptes publics 1BLF-18-3320 du 2 mai 2018 relative aux conférences de sécurisation de la trajectoire pour les années 2019 et 2020.

III. CYCLE BUDGETAIRE

Tous les organismes d'Etat soumis à la comptabilité publique, qu'ils soient ou non soumis à la comptabilité budgétaire, doivent présenter un budget initial, un compte financier et, le cas échéant, un ou plusieurs budgets rectificatifs si l'actualisation des prévisions initiales fait apparaître des écarts nécessitant la modification des autorisations budgétaires (organismes soumis à la comptabilité budgétaire) ou des prévisions soumises à l'organe délibérant.

L'amélioration du pilotage budgétaire suppose que ces exercices s'appuient sur une programmation budgétaire, par laquelle l'ordonnateur planifie les dépenses et les recettes nécessaires à la réalisation des activités de son établissement, sur un horizon pluriannuel, annuel et infra-annuel, et l'actualise régulièrement.

Tout au long du cycle budgétaire, il est demandé aux organismes d'exposer de la manière la plus sincère et intelligible possible les hypothèses de budgétisation, les causes menant à d'éventuelles rectifications et le caractère soutenable de la programmation et de son exécution.

1. LA PROGRAMMATION

Les organismes doivent être en mesure de présenter et d'actualiser en cours de gestion une programmation budgétaire fondée sur une programmation de leurs activités.

Cette programmation budgétaire doit porter sur un horizon pluriannuel et être réalisée en lien avec le budget pluriannuel de l'Etat.

Elle doit également être cohérente avec les orientations du contrat d'objectifs et de performance, lorsque l'organisme en a conclu un, ainsi qu'avec les autres exercices de planification demandés aux organismes susceptibles d'avoir un impact budgétaire, notamment en matière d'immobilier ou d'achats.

En particulier, la programmation budgétaire doit tenir compte des données restituées à la direction des achats de l'Etat ou à la direction de l'immobilier de l'Etat dans le cadre de la programmation et du plan d'actions des achats (cf. annexe 17) et des schémas pluriannuels de stratégie immobilière (cf. annexe 18).

La programmation budgétaire porte également sur un horizon annuel et infra-annuel et trouve sa traduction concrète dans les budgets des organismes, le budget annuel de l'organisme correspondant à la « tranche annuelle » de la programmation relative à l'exercice considéré.

La programmation est réactualisée régulièrement, pour tenir compte notamment des réorientations stratégiques, des aléas de gestion ou événements initialement non prévus. Le cas échéant, la réactualisation de la programmation peut entraîner la présentation d'un budget rectificatif, notamment s'il apparaît nécessaire de revoir le niveau des autorisations budgétaires.

La programmation budgétaire et son exécution doivent être soutenables et permettre à l'organisme d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures.

Point d'attention :

Il est rappelé que la note décrivant les grandes lignes des actions stratégiques de mise en œuvre du **schémas pluriannuels de stratégie immobilière (SPSI) des opérateurs de l'Etat** (cf. détail en annexe 18) doit être **transmise une fois par an par voie électronique à la Direction de l'Immobilier de l'Etat** sur une boîte à lettres fonctionnelle dédiée :

**Direction Générale des Finances Publiques
Direction de l'Immobilier de l'Etat**

Indiquer dans l'objet du courriel : Note Immobilière + nom de l'opérateur + Ministère tutelle

domaine.annexe-immo-operateur@dgfip.finances.gouv.fr

Ressources

Annexe n°18 : Pilotage immobilier

Annexe n°17 : Professionnalisation de la fonction achat

2. LA PRESENTATION DU BUDGET ET DE SON EXECUTION

Le format du dossier budgétaire accompagnant le vote des budgets initiaux, rectificatifs et comptes financiers est défini par le recueil des règles budgétaires des organismes pour les entités soumises au titre III du décret GBCP, qu'elles soient assujetties à la comptabilité budgétaire ou pas.

Dans tous les cas, le dossier budgétaire comprend la note de présentation (budgets initiaux et rectificatifs) ou le rapport de gestion (compte financier) de l'ordonnateur, les tableaux soumis au vote et les tableaux soumis à l'information de l'organe délibérant²³.

L'ensemble de ces documents doit être transmis aux autorités de tutelle et de contrôle au plus tard une semaine avant la tenue des pré-conseils d'administration et des conseils d'administration, sauf si le texte institutif de l'organisme prévoit un délai plus long. Ce délai dépassé, les pré-conseils d'administration pourront être reportés à la demande des autorités de tutelle.

L'envoi de ce dossier budgétaire peut se faire sous un format dématérialisé et papier si les destinataires le demandent.

Point d'attention : Les opérateurs de l'Etat qui ne seraient pas soumis au titre III du décret GBCP (comptabilité privée) appliquent le cadre défini par le recueil des règles budgétaires pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire.

A) Budget initial et budget(s) rectificatif(s)

Les budgets initiaux et rectificatifs sont accompagnés d'une note de présentation établie par l'ordonnateur²⁴.

Cette note a pour objet d'éclairer les membres de l'organe délibérant sur les raisons et les conséquences des décisions soumises à leur vote. Sa forme et son contenu sont adaptés à la taille de l'organisme et aux enjeux du budget.

Elle explicite les orientations, activités et priorités mises en œuvre dans le cadre du budget présenté, les dépenses afférentes, les prévisions de recettes de l'exercice et l'équilibre budgétaire qui en résulte. Enfin, cette note analyse la soutenabilité du budget à l'échelle annuelle de l'exercice considéré mais également à l'échelle infra-annuelle et sur un horizon pluriannuel : l'ordonnateur doit y démontrer que le budget présenté repose sur des prévisions et une programmation budgétaire soutenable, et de maîtriser leurs conséquences budgétaires au cours de l'exercice considéré et les années ultérieures.

Une recommandation de format de présentation de la note de l'ordonnateur est présentée en paragraphe D). Pour le détail du contenu de chaque rubrique, on pourra utilement se reporter aux développements sur l'analyse du budget (partie IV Analyse du budget) d'une part, et aux annexes 7

²³ Tableaux dont le format est défini par le recueil des règles budgétaires des organismes.

²⁴ En application des dispositions du recueil des règles budgétaires des organismes.

(instruments propres aux organismes soumis à la comptabilité budgétaire) et 8 (illustrations de la complémentarité entre les comptabilités) d'autre part.

B) Les comptes rendus de gestion

Une fois le budget voté par l'organe délibérant et approuvé par les autorités de tutelle, son exécution donne lieu à un suivi particulier des autorités chargée du contrôle, ponctué par des restitutions transmises par les organismes dans le cadre des **comptes rendus de gestion (CRG)**.

Ces CRG, en principe produits au moins deux fois par an, permettent de faire le point sur l'exécution des budgets votés, tant sur le volet dépense que sur celui des recettes, notamment des recettes propres. Ils sont également l'occasion d'actualiser la prévision d'exécution de l'année en cours et d'en tirer les conséquences sur le plan de trésorerie ainsi que d'actualiser la programmation pluriannuelle. Ces restitutions sont accompagnées d'une note de synthèse analysant l'exécution budgétaire et les évolutions prévisibles de la trajectoire budgétaire. Les risques éventuels associés à cette trajectoire doivent être identifiés ainsi que les mesures correctrices envisagées.

Enfin, il est recommandé que ces CRG s'accompagnent de la transmission au contrôleur de la **liste des principaux actes de gestion prévus pour l'exercice**. La définition de cette liste est arrêtée pour chacun des organismes en concertation avec le contrôleur budgétaire et pourra utilement faire l'objet d'une rubrique dédiée dans le document de contrôle. Elle doit permettre de comparer l'exécution à la prévision et de s'assurer du caractère soutenable de la gestion.



C) Le compte financier

Le compte financier est accompagné d'un rapport de gestion établi par l'ordonnateur pour l'exercice écoulé²⁵. Ce document est distinct de l'annexe des comptes annuels produite par l'agent comptable²⁶.

Le rapport de gestion représente le « corollaire », en exécution, de la note de l'ordonnateur ayant accompagné, en prévision, le vote du budget initial et des budgets rectificatifs.

En cohérence avec les éléments développés en prévision dans la note de l'ordonnateur, le rapport de gestion a pour objet de commenter et d'analyser :

- **l'exécution budgétaire de l'exercice écoulé en particulier au regard de la prévision** budgétaire votée en budgets initial et rectificatif(s),
- **l'équilibre financier** qui en résulte (besoin de financement et sa couverture),
- la **soutenabilité** de l'exécution.

Dans ce cadre, il est notamment recommandé aux ordonnateurs de **présenter et commenter les taux d'exécution en dépenses et en recettes** permettant de mesurer la qualité de la prévision budgétaire. Dans un premier temps les **événements imprévus** pouvant justifier les écarts entre prévision et exécution seront expliqués de manière circonstanciée et, dans un second temps, **les taux d'exécution** de l'exercice écoulé seront analysés au regard des taux d'exécution des exercices antérieurs : en particulier, une récurrence de taux d'exécution inférieurs à 90 % doit interpeller quant à la sincérité des prévisions.

Par ailleurs, le rapport de gestion relatif à l'exécution du budget de l'année N permettra **d'éclairer, le cas échéant, la présentation d'un premier budget rectificatif de l'année N+1**. En effet, la clôture de l'exercice est habituellement l'occasion de réactualiser la programmation et peut s'accompagner de la **reprogrammation sur l'exercice N+1 d'opérations de dépenses et ou de recettes n'ayant pu être réalisées en N**. Ces décalages doivent cependant réinterroger sur la qualité de la programmation et sur sa soutenabilité.



D) Formats de présentation recommandés

Il est recommandé de suivre une trame de présentation et d'analyse similaire pour la note de l'ordonnateur et le rapport de gestion de manière à faciliter la lecture et l'appréhension des

²⁵ Cette obligation est posée à l'article 212 du décret GBCP pour tous les organismes soumis à son titre III, entièrement ou partiellement.

²⁶ Pour rappel, aucun rapport de l'agent comptable n'est présenté à l'intention de l'organe délibérant.

délibérations budgétaires par les administrateurs, les ministères de tutelle et les autorités chargées du contrôle. A cet égard, ces autorités pourront faire part de demandes de précisions particulières. La continuité des présentations doit permettre une meilleure compréhension de la stratégie et des activités mises en œuvre dans le cadre de l'exercice budgétaire, des éventuels événements survenus durant l'exercice, de leurs conséquences sur la situation financière de l'établissement et de comparer les prévisions initiales, le cas échéant révisées et l'exécution définitive.

Points d'attention :

La liasse des tableaux budgétaires a été élaborée selon un ordre logique. Afin de faciliter la lecture par les différents acteurs, la trame de la note de présentation de l'ordonnateur et du rapport de gestion peut utilement se présenter de la manière suivante :

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire

1. Autorisations budgétaires limitatives :
 - Tableau des autorisations d'emplois ;
 - Tableau des autorisations budgétaires ;
 - Tableau des dépenses par destination et des recettes par origine ;
2. Equilibre financier :
 - Tableau d'équilibre financier ;
 - Tableau des opérations pour compte de tiers ;
3. Analyse de la soutenabilité :
En complément des éléments qui précèdent :
 - Tableaux de situation patrimoniale ;
 - Plan de trésorerie ;
 - Tableau des opérations liées aux recettes fléchées ;
 - Tableau des opérations pluriannuelles ;
 - Tableau de synthèse budgétaire et comptable.

Les EPSCP et EPST incluent également dans la note les commentaires relatifs aux tableaux spécifiques à leur liasse budgétaire (tableau des moyens des unités mixtes de recherche, tableau de l'ensemble des apports à l'activité conduite par les unités de recherche, tableau de présentation des objectifs et résultats).

Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire

1. Prévisions budgétaires :
 - Tableau des prévisions d'emplois ;
 - Compte de résultat prévisionnel et tableau de financement agrégé ;
2. Equilibre financier :
 - Tableau de la situation patrimoniale – cartouche relatif aux niveaux et variation de trésorerie, fonds de roulement et besoin en fonds de roulement ;
 - Tableau des opérations pour compte de tiers ;
3. Analyse de la soutenabilité / situation financière :
En complément des éléments qui précèdent :
 - Plan de trésorerie ;
 - Tableau des opérations pluriannuelles.

Ressources

Annexe n°7 : Instruments propres aux organismes soumis à la comptabilité budgétaire

Annexe n°8 : Illustrations de la complémentarité entre les deux comptabilités

IV. ANALYSE DU BUDGET

1. ANALYSE AU MOYEN D'INSTRUMENTS ADAPTES AU MODELE ECONOMIQUE DES ORGANISMES

A) Organismes soumis à la comptabilité budgétaire

En principe majoritairement financés sur fonds publics, les organismes soumis à la comptabilité budgétaire sont pilotés budgétairement avec un objectif principal de maîtrise des dépenses dans la mise en œuvre des politiques publiques qui leurs sont confiées.

En réponse à cet objectif, la comptabilité budgétaire introduite par le décret GBCP met à la disposition des acteurs de ce pilotage (organes exécutif et délibérant de l'organisme, tutelles, autorités chargées du contrôle) des instruments adaptés à ce « modèle économique » :

- une vision stratégique et opérationnelle du budget avec une présentation par missions et activités ;
- une visibilité pluriannuelle et une limite aux engagements pouvant être pris par l'organisme qu'il devra honorer dans l'année et les années ultérieures ;
- une appréhension directe de la trésorerie permettant le cas échéant d'ajuster les financements aux besoins de décaissement, d'éviter la constitution de disponibilités superflues ou à l'inverse des tensions sur la trésorerie.

L'analyse de la soutenabilité budgétaire va consister à apprécier la capacité de l'organisme à présenter une programmation budgétaire permettant d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures²⁷.

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, cette analyse est à conduire en premier lieu à l'aide des instruments de la comptabilité budgétaire (cf. annexe 7) : programmation des crédits par activités, plafond d'emplois, autorisations budgétaires en autorisations d'engagement et en crédits de paiement, restes-à-payer...

Elle conduit à se détacher de l'analyse exclusive du résultat comptable et du fonds de roulement. En particulier, la règle applicable jusqu'à l'exercice 2015, selon laquelle le compte de résultat prévisionnel devait être bénéficiaire ou équilibré ne s'avère plus adaptée. D'une part, elle conduit à mobiliser des financements publics pour couvrir des charges calculées (amortissements par exemple) ne correspondant pas à un besoin de décaissement de l'exercice. D'autre part, elle ne prémunit pas d'une situation budgétaire insoutenable si le niveau d'engagement dépasse les capacités financières de l'organisme à y faire face.

Les instruments d'analyse financière classiques (capacité d'autofinancement, besoin en fonds de roulement, soldes intermédiaires de gestion, etc.) ont été développés avant tout pour appréhender la santé financière d'entreprises privées pilotées par la marge, poursuivant un objectif de profit et de pérennité de l'exploitation par leurs seuls moyens propres, ou l'emprunt. Ces ratios doivent être interprétés avec réserves lorsqu'ils sont utilisés pour analyser la situation d'organismes aux

²⁷ Ces éléments sont notamment précisés dans le cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable, publié par arrêté du 17 décembre 2015.

financements publics majoritaires, largement tributaires de l'action de l'Etat sur le calibrage des financements alloués ainsi que sur le rythme de leur versement et qui, pour la plupart, ne sont pas autorisés à emprunter à plus de 12 mois (en annexe 6 des illustrations des limites d'une analyse fondée sur ces seuls instruments).

Dans le cadre de l'analyse de la soutenabilité des budgets des organismes soumis à la comptabilité budgétaire, les informations portées par la comptabilité générale sont complémentaires à celles issues de la comptabilité budgétaire (cf. annexe 8). Elles permettent notamment d'enrichir la qualité de la programmation et l'appréciation du caractère soutenable du budget.

B) Organismes non soumis à la comptabilité budgétaire

L'analyse de la situation budgétaire et financière des organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, pilotés par le résultat avec l'objectif de dégager une marge, repose sur :

- des éléments provenant de la comptabilité générale ou de l'analyse financière (résultat, CAF et variation du fonds de roulement et niveau du fonds de roulement) afin de déterminer si l'organisme crée de la richesse ;
- des éléments provenant du bas de bilan (variation de trésorerie, niveaux de trésorerie et opérations pour compte de tiers) afin de s'assurer que l'organisme est en mesure de financer les opérations programmées.

De plus, même s'ils ne disposent pas de comptabilité budgétaire, dans un souci de pilotage des opérations pluriannuelles, ces organismes peuvent suivre les engagements (hors bilan) réalisés et les retracer dans un tableau dédié²⁸ afin de mesurer les conséquences financières de ces opérations et d'en garantir la maîtrise.

2. APPRECIATION DE LA SOUTENABILITE DU BUDGET

A) La soutenabilité du budget s'apprécie au regard de la programmation budgétaire

L'analyse de la soutenabilité du budget consiste en premier lieu à vérifier que les autorisations budgétaires / prévisions budgétaires sont fondées sur une programmation des activités correspondant aux orientations stratégiques de l'organisme, telles que notamment déclinées dans le contrat d'objectifs et de performance, que cette programmation est juste et exhaustive au regard des règles de budgétisation ainsi que sincère dans ses évaluations et prévisions de consommation.

L'organisme doit être en capacité de faire face aux conséquences budgétaires découlant de sa proposition de budget en cours d'année et les années ultérieures, en tenant compte des dépenses incontournables.

B) Les emplois et les dépenses de personnel : une attention particulière

Les dépenses de personnel, représentant souvent la part la plus prépondérante des budgets des organismes, doivent faire l'objet d'une attention particulière. Notamment, seront examinés au regard de la mise en œuvre des missions et activités de l'organisme le niveau des emplois, la répartition de ces emplois et l'enveloppe de dépenses de personnel associée. Cette analyse doit interroger la politique salariale et de recrutement mise en œuvre, le cas échéant déclinée par catégories de personnel (titulaires, contractuels...) et les principaux facteurs d'évolution de la masse salariale (par exemple, extensions en année pleine des variations d'effectifs de l'exercice précédent, variation d'effectifs de l'année considérée, glissement vieillesse-technicité, mesures nouvelles générales, catégorielles et indemnitaires). Cette analyse doit porter sur un horizon pluriannuel, en particulier pour les emplois hors plafond des opérateurs de l'Etat qui peuvent soulever la question de la capacité de l'organisme à assumer durablement la dépense salariale correspondante sur ressources propres.

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire et les opérateurs de l'Etat, l'examen des emplois et des dépenses de personnel pourra utilement s'appuyer sur le document prévisionnel de

²⁸ Recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 5 « Cadre budgétaire des organismes non soumis à la comptabilité budgétaire »)

gestion des emplois et des crédits de personnel détaillant les flux d'effectifs, l'évolution des dépenses et les facteurs d'évolution de la masse salariale.

C) L'analyse de la soutenabilité du budget porte sur une échelle annuelle, infra-annuelle et pluriannuelle

A l'échelle annuelle, l'analyse portera sur la variation de trésorerie de l'exercice. Si la variation de trésorerie annuelle est positive ou nulle, le budget est soutenable à l'échelle annuelle, mais si la variation de trésorerie annuelle est négative, il convient de vérifier si le niveau de trésorerie permet de faire face à ce prélèvement.

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, la variation de trésorerie de l'exercice sera éclairée par le solde budgétaire, l'équilibre financier qui en résulte après prise en compte de l'impact en trésorerie des opérations non budgétaires et le solde de trésorerie liée aux opérations fléchées. En effet ces dernières, en raison du caractère souvent erratique des encaissements et des décaissements qui en découlent, doivent faire l'objet d'une analyse spécifique afin de déterminer leur part dans le solde budgétaire

A l'échelle infra-annuelle, il convient d'examiner le plan de trésorerie et de déterminer le point le plus bas observé. Si ce niveau de trésorerie infra annuel s'avère anormalement élevé, il convient de vérifier que cette accumulation de trésorerie n'est pas excessive. A l'inverse, un niveau de trésorerie infra annuel faible peut quant à lui présager de difficultés de paiement à venir.

Dans un troisième temps, l'analyse doit enfin s'étendre à l'échelle pluriannuelle. Elle consistera à examiner les opérations lancées dans le cadre du budget à venir et à s'assurer que le niveau de trésorerie et les recettes restant à encaisser sont d'un niveau suffisant pour financer ces nouvelles opérations, ainsi que celles préalablement programmées. Dans ce cadre, s'agissant des investissements et en fonction des enjeux pour l'organisme, une analyse spécifique sur la répartition des masses entre investissements de maintien et investissements de développement pourra utilement être réalisée.

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, l'évolution des restes à payer et leur niveau (ainsi que la trésorerie relative aux opérations sur recettes fléchées) constitueront des indicateurs d'analyse fondamentaux. Ces organismes étant par principe majoritairement financés sur fonds publics, les besoins de financements à venir identifiés dans le cadre de cette analyse poseront la question de leur compatibilité avec l'objectif de maîtrise des finances publiques.

Le budget ne serait pas soutenable si la somme des engagements passés et prévus dans l'année générerait un pic de crédits de paiement impossible à couvrir au regard des capacités financières de l'organisme.

Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire et majoritairement financés sur ressources propres, ces besoins à venir seront analysés au regard de la capacité de l'organisme à en assurer le financement par la marge dégagée sur sa stricte activité marchande (résultat, CAF, variation et niveau du fonds de roulement).

Point d'attention :

D'une manière générale, l'analyse de la soutenabilité est propre à chaque organisme et la fixation de « seuils prudentiels » standardisés a peu de pertinence, notamment la fixation d'un niveau de fonds de roulement exprimé en nombre de jours de fonctionnement, alors même que la quasi-totalité des organismes présentent un besoin en fonds de roulement négatif.

3. INDICATEURS ET RATIOS D'ANALYSE

Pour le suivi et l'analyse du budget, il est recommandé de prendre appui sur des indicateurs et ratios de manière à faciliter la lecture des enjeux, suivre l'évolution de la situation financière dans le temps et, le cas échéant, effectuer des comparaisons.

Communs aux organismes quel que soit leur régime budgétaire ou bien spécifiques en fonction de ce régime (notamment comptabilité budgétaire), ces ratios et indicateurs seront à analyser au regard des spécificités et modèle économique des organismes concernés.

L'annexe 5 propose une première liste non exhaustive d'indicateurs, notamment concernant la masse salariale et les recettes propres, ainsi qu'un premier exemple de tableau de bord.

Toutes observations sur ces premiers exemples ainsi que toutes suggestions complémentaires, notamment dans la perspective d'éléments qui pourraient être précisés dans la prochaine circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable des organismes peuvent être transmises à l'adresse suivante :

opérateurs.budget@finances.gouv.fr

Ressources

Recueil des règles budgétaires des organismes : tableau de synthèse budgétaire et comptable

Annexe n°5 : Exemples d'indicateurs d'analyse du budget et de tableau de bord

Annexe n°10 : outils d'aide à l'analyse d'un budget

V. LA QUALITÉ DES COMPTES DES ORGANISMES PUBLICS

1. CADRE COMPTABLE ET QUALITE DES COMPTES

A) RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS

La mise en œuvre du recueil des normes comptables des établissements publics, du plan de comptes commun et de l'instruction comptable commune, selon un calendrier précisé par l'arrêté du 1er juillet 2015²⁹, se poursuit sur l'exercice 2019 :

- pour l'Office national des forêts, les grands ports maritimes relevant de l'État, les ports autonomes de Paris et de Strasbourg ainsi que les organismes soumis aux règles de la comptabilité budgétaire définies par les 1° et 2° de l'article 175, les articles 178 à 185 et 204 à 208 du titre III du décret du 7 novembre 2012 susvisé, l'ensemble des dispositions du recueil est applicable, au plus tard, aux états financiers à compter du 1er janvier 2018 (exercice clos le 31 décembre 2018) ;
- pour les autres organismes, l'ensemble des dispositions du recueil est applicable, au plus tard, aux états financiers à compter du 1er janvier 2020 (exercice clos le 31 décembre 2020).

L'instruction du 11 décembre 2017³⁰ relative à l'instruction comptable commune des établissements publics se substitue aux instructions codificatrices M9 dans un calendrier identique à celui du recueil des normes. Un plan de comptes commun est également publié en annexe de l'instruction.

Les organismes qui n'ont pas encore mis en œuvre le RNCEP et l'instruction comptable commune lors de l'exercice 2019 appliquent les instructions codificatrices M9 et peuvent se reporter aux instructions comptables thématiques dont la liste est présentée en annexe 12.

B) QUESTIONNAIRE DE QUALITE COMPTABLE

La Cour des comptes, dans le cadre de l'acte de certification des comptes 2017 de l'État, a relevé plusieurs insuffisances qui motivent le recueil d'informations sur certains items. Dans cette perspective, les agents comptables renseigneront, à compter du 14 décembre 2018 et **jusqu'au 31 janvier 2019**, un questionnaire de qualité comptable (modèle présenté en annexe n°12), portant sur les thèmes suivants :

- les partenariats publics privés (PPP) : recensement des engagements des organismes au titre de PPP ;
- la fiabilisation du parc immobilier : il est demandé aux organismes d'indiquer si leur patrimoine immobilier est intégralement comptabilisé à leur bilan et, en cas de difficultés, les actions mises en œuvre pour régulariser leur situation ;
- la fiabilisation des immobilisations corporelles : il est demandé aux organismes de renseigner le calendrier de rapprochement entre leurs inventaires physique et comptable ;
- les dispositifs d'intervention : recensement des dispositifs et des opérations d'inventaire afférentes inscrits dans les comptes de l'organisme au regard des critères de l'instruction du 26 juin 2015 relative aux modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention, applicable à compter du 1^{er} janvier 2016 ;

²⁹ Arrêté du 1er juillet 2015 portant adoption du recueil des normes comptables applicables aux organismes visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

³⁰ Publiée au BOFIP-GCP-17-0021 du 29/12/2017

- la mise en œuvre du triptyque comptable (recueil des normes comptables des établissements publics, instruction comptable commune et plan de comptes commun) : il est demandé aux organismes d'indiquer s'ils appliquent le recueil en 2019 ou en 2020.

C) FIABILISATION DES OPERATIONS RECIPROQUES AVEC L'ÉTAT

Dans le cadre de la fiabilisation du recensement des opérations avec l'État, il est demandé aux organismes de transmettre aux CBCM des ministères de tutelle le tableau joint à l'annexe spécifique du kit de clôture CH-NTCONT-1 publié par le bureau CE-1B de la DGFIP, permettant de conduire les travaux de réconciliation des dettes et créances réciproques avec l'État (annexe 13).

D) FIABILISATION DU PARC IMMOBILIER

Afin d'accompagner les organismes suivis au compte 26 de l'État, la DGFIP a élaboré un guide méthodologique³¹, validé par la Cour des Comptes, qui doit permettre aux gestionnaires et agents comptables de fiabiliser la comptabilisation de l'intégralité du parc immobilier de leur organisme.

Votre attention est appelée sur les points suivants :

- l'importance de la notion de contrôle des biens immobiliers, fondement de la comptabilisation des biens à l'actif ;
- le rapprochement des inventaires physique et comptable.

De plus, en cas de corrections (réévaluations, correction d'erreur) concernant le parc immobilier mis à disposition par l'État (impact sur le compte 104), les agents comptables veilleront à transmettre au bureau CE-2B (bureau.ce2b-eqn@dgfip.finances.gouv.fr) un tableau « récapitulatif des corrections sur le parc immobilier mis à disposition par l'État » dont le modèle est présenté en annexe 12.

2. CLOTURE DES COMPTES ET REMONTEES FINANCIERES

A) CALENDRIER DE CLOTURE

Les organismes s'assurent du respect des délais de reddition des comptes et de la mise en place de dispositifs de suivi des travaux de fin de gestion tel que, par exemple, les arrêtés intermédiaires, les pré-clôtures ou la note de cadrage signée par l'ordonnateur et l'agent comptable³². Pour les comptes clos au 31 décembre 2018, le calendrier des échéances auprès de la DGFIP est le suivant :

31 janvier 2019 :

Date limite de transmission des fichiers n°5 à l'infocentre de la DGFIP comprenant l'intégralité des opérations d'inventaire avant détermination du résultat ;

Si la remontée ne peut pas être effectuée pour le 31 janvier 2019, l'agent comptable doit informer le bureau CE-2B (bureau.ce2b-eqn@dgfip.finances.gouv.fr) des difficultés rencontrées en précisant la date à laquelle la remontée sera réalisée (celle-ci doit être la plus proche possible du 31 janvier).

28 février 2019 :

Date limite de transmission des fichiers infocentre n°6 (fichiers n°5 après solde des comptes de charges et

³¹ Le guide de régularisation des omissions et les modèles de certificats et de tableau récapitulatif des corrections sont disponibles en téléchargement sur le site Ulysse / Documentation / Accéder à la documentation / Nausicaa / Gestion publique / Opérateurs de l'État / Qualité comptable / Fiabilisation de la comptabilité du patrimoine

³² Voir le guide de clôture des comptes des organismes publics disponible sous NAUSICAA, base documentaire de la DGFIP

de produits et détermination du résultat) ;

Si l'agent comptable transmet après le 28 février une nouvelle version des fichiers n°5 et/ou n°6, il en informe immédiatement le bureau CE-2B en expliquant les raisons de cette nouvelle transmission.

16 mars 2019 :

Date limite d'arrêt du compte financier par l'organe délibérant.

30 avril 2019 :

Date limite de dépôt et de scellement du compte financier dématérialisé dans l'infocentre EPN pour mise à disposition du juge des comptes.

B) CERTIFICATION DES COMPTES

La Cour des comptes, dans son rôle de certificateur des comptes de l'État, demande la communication des rapports de certification externe de toutes les entités inscrites, en tant que participations financières (compte 26), dans les comptes de l'État, afin de fonder son opinion. Il est donc indispensable que les organismes transmettent les rapports de leurs commissaires aux comptes (CAC) au bureau CE-2B³³ immédiatement après la tenue du conseil d'administration délibérant sur le compte financier et, à défaut, le plus rapidement possible après communication par leurs CAC.

Les organismes souhaitant faire certifier leurs comptes trouveront un soutien de premier niveau auprès de CE-2B. Les organismes doivent transmettre à CE-2B l'acte de nomination de leur CAC (première nomination ou renouvellement).

C) REMONTEES DANS L'INFOCENTRE



Le calendrier et les modalités de transmission des remontées dans l'infocentre sont détaillées dans l'instruction du 31 janvier 2018 relative aux modalités de fonctionnement de l'infocentre des établissements publics nationaux et des groupements d'intérêt public nationaux³⁴.

Ces remontées permettent la consolidation, par le bureau CE1C, des données statistiques relatives aux comptes des administrations publiques. Ces informations font l'objet d'une publication régulière, de l'Insee puis de la Commission européenne, sous forme de dette et de déficit des Etats membres de l'Union. Dans cette perspective, les agents comptables s'assurent que les données infocentre sont transmises mensuellement.

D) DEMATERIALISATION DU COMPTE FINANCIER

Après l'arrêt des comptes par délibération du conseil d'administration, l'agent comptable dispose d'un délai de 45 jours pour déposer et sceller, dans l'Infocentre, les pièces de son compte financier conformément à l'arrêté du 7 octobre 2015 relatif aux conditions d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des documents et pièces justificatives des opérations des organismes publics. Les documents devant être transmis au juge des comptes sont listés par l'arrêté du 10 janvier 2014^{34bis}.

Un guide détaillant la procédure de transmission dématérialisée est disponible sous Nausicaa³⁵. Le transfert et le scellement du compte financier de l'exercice 2018 sera possible à compter du 15 mars 2019.

33 La transmission doit être effectuée via la boîte fonctionnelle : bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr

34 BOFIP-GCP-18-0005 du 07/02/2018

34bis Arrêté du 10 janvier 2014 modifié fixant la liste des documents transmis au juge des comptes en application de l'article 214 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

35 Nausicaa/ gestion publique/ Opérateurs de l'État/ Infocentre / Documentation.

Point d'attention : les modalités d'arrêt du compte financier, de l'affectation du résultat comptable et de l'approbation du compte financier

Le cadre réglementaire d'établissement et de validation du compte financier est fixé par le décret GBCP ([section 4](#) article 210 à 214).

L'organe délibérant (le plus souvent nommé conseil d'administration) se réunit et arrête (et non approuve) le compte financier via une délibération.

Les tutelles métiers et la tutelle financière (direction du budget) approuvent ensuite le compte financier, cette approbation ayant notamment vocation à assurer la cohérence avec les financements apportés. Ce n'est qu'une fois que les tutelles ont approuvé de manière tacite ou expresse le compte financier qu'il est réputé exécutoire. Dès lors, il pourra être transmis au juge des comptes par voie dématérialisée.

L'affectation du résultat comptable n'est pas réglementée par le décret GBCP, car contrairement aux entreprises privées, l'objectif d'un établissement public n'est pas nécessairement de dégager un bénéfice et d'accumuler du capital. De même, il n'existe pas de réserves légales/obligatoires, sauf modalités particulières prévues dans les textes à portée législative ou réglementaire portant institution d'un organisme. De plus, la quasi-totalité des organismes ne disposant pas de capitaux propres ni d'actionnaires, le partage du résultat n'a que peu de sens. C'est pourquoi la plupart du temps, le résultat comptable est affecté en report à nouveau.

Cette affectation ne s'applique pas au résultat budgétaire dénommé solde budgétaire.

L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1. Les conditions d'affectation du résultat de l'exercice précédent sont fixées par délibération du conseil d'administration. Les tutelles n'ont pas à approuver cette affectation.

Le conseil d'administration, à l'occasion de la délibération arrêtant le compte financier, précise donc l'affectation de ce résultat : soit en report à nouveau et / ou en réserves selon une clé de répartition qu'il lui revient de définir.

Enfin, en complément, la présente circulaire présente en annexe 4 un modèle de délibération d'arrêt du compte financier et d'affectation du résultat comptable.

VI. LES CONTRÔLES INTERNES BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS

1. LES PRINCIPES

L'article 215 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) prévoit l'obligation du déploiement d'un dispositif de contrôle interne budgétaire (CIB) et de contrôle interne comptable (CIC).

La mise en œuvre du contrôle interne sur les champs budgétaire et comptable concourt directement à la qualité des comptes de l'organisme et la performance de sa gestion ; en cela elle doit être la préoccupation des organes délibérants et dirigeants de chaque organisme. A cet égard, elle est suivie attentivement par la Cour des Comptes dans le cadre de son exercice de certification des comptes de l'État, pour les organismes inclus dans le périmètre des participations financières contrôlées. Elle peut faire l'objet de diligences par les commissaires aux comptes dans le cadre de la revue du dossier de révision.

L'arrêté du 17 décembre 2015 portant cadre de référence du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable applicable aux organismes a précisé les principes directeurs et la démarche à mettre en œuvre pour déployer et renforcer ces dispositifs au sein des organismes.

Ainsi, le CIB recouvre l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents ayant pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité de la programmation et de son exécution (cf. annexe 14 Contrôle interne budgétaire : fondamentaux et illustrations). Le CIC, quant à lui, comprend l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents ayant pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes, sur l'ensemble de la fonction comptable – c'est à dire depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.

Sur un plan opérationnel, l'objectif de qualité des comptabilités vise à la tenue rigoureuse des comptabilités budgétaire et générale. Au-delà du respect des principes comptables, cet objectif permet la production d'une information fiable, pertinente, utile au pilotage de l'organisme et sous-tend la réalisation du compte financier.

L'objectif de soutenabilité de la programmation et de son exécution, qui s'apprécie au regard du budget adopté par l'organe délibérant, vise au respect de son contenu et, le cas échéant, de son caractère limitatif. Il concourt, par là-même, à fournir une assurance sur la capacité budgétaire de l'organisme à conduire les missions et les activités dont il est chargé.

Par nature, ces objectifs mobilisent, au sein de l'organisme, l'ensemble des acteurs des fonctions budgétaire et/ou comptable, impliqués à différents titres dans les champs budgétaires et/ou comptables et diversement selon leur domaine de responsabilités.

Les travaux que doivent mener les organismes en matière de contrôles internes budgétaire et comptable s'inscrivent dans des chantiers qui ont déjà pu être engagés ; les acquis du CIC peuvent alors être opportunément exploités et bénéficier à la démarche de CIB, les méthodologies relevant d'une conceptualisation commune à toute mise en place de dispositif de maîtrise des risques. Des champs nouveaux sont toutefois à explorer qu'il s'agisse de la soutenabilité ou de la comptabilité budgétaire, tout particulièrement pour les organismes qui y sont assujettis depuis l'exercice 2016.

Le déploiement de ces deux volets du contrôle interne au sein des organismes peut être apprécié et valorisé au moyen du questionnaire spécifiquement conçu pour couvrir à la fois le CIB et le CIC (cf. ci-après en annexe n°15, distinct du questionnaire de « qualité comptable »). Sa structure suit délibérément celui du cadre de référence du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable, auquel il peut être opportun de se reporter.

Par ailleurs, l'outil processus-risque-action (OPRA) figurant en annexe 16 de la circulaire est un outil simplifié de pilotage des dispositifs de CIB et de CIC qui peut être utilement utilisé par les organismes dans les conditions déterminées par leur ministère de tutelle.

Enfin, conformément au cadre de référence du CIB et du CIC applicable aux organismes, les cartographies des risques budgétaires et comptables actualisées et validées par l'organe dirigeant seront présentées à l'organe délibérant qui validera par ailleurs le ou les plan(s) d'action associés **avant le 31 décembre 2018.**

Ressources

Arrêté du 17 décembre 2015 relatif au cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable

Annexe n°14 : Contrôle interne budgétaire : fondamentaux et illustrations



2. LES OBJECTIFS 2018-2019 POUR SE CONFORMER AU CADRE REGLEMENTAIRE

L'analyse des réponses au questionnaire 2017 relatif au déploiement du CIB et du CIC au sein des organismes publics confirme la nécessité de renforcer **l'implication des organes de gouvernance** au sein des organismes. Ainsi, dans la continuité des actions demandées en 2017, il est demandé aux organismes :

1- De disposer d'outils de pilotage actualisés et validés :

- la carte des risques budgétaires et comptables (en un document unique ou deux documents séparés) ;
- le(s) plan(s) d'actions associé(s).

2- D'évaluer les dispositifs déployés

L'évaluation des dispositifs de contrôles internes budgétaire et comptable vise à s'assurer de leur pertinence et de leur efficacité. Pour ce faire, les organismes pourront :

- systématiser la traçabilité et l'archivage des contrôles de supervision *a posteriori*, garantissant ainsi la piste d'audit,
- utiliser l'EMR (échelle de maturité de la gestion des risques) ou tout autre outil d'auto-évaluation du contrôle interne,
- développer l'évaluation par l'audit interne, sous réserve que l'organisme en ait la taille critique.

3. LE QUESTIONNAIRE 2018 RELATIF AU DEPLOIEMENT DU CIB ET DU CIC

Ce questionnaire 2018, qui figure en annexe 15 de la présente circulaire et dont la structure est stable depuis l'enquête 2016, sera adressé par la voie dématérialisée aux organismes début septembre 2018.

Il est rappelé l'importance pour chaque organisme de renseigner ce questionnaire, en particulier afin que les ministères de tutelle disposent d'une image d'ensemble réaliste du déploiement des dispositifs de contrôles internes budgétaire et comptable.

Ce questionnaire devra être renseigné en lien avec l'autorité chargée du contrôle de l'organisme, impliquée dans l'évaluation du dispositif de contrôle interne budgétaire en application de l'article 215 du décret GBCP.

Les réponses sont communiquées à la Cour des comptes dans le cadre des opérations de certification des comptes de l'État et aux autorités chargées du contrôle ayant été associées en amont.

Il est ainsi demandé aux organismes de :

- **renseigner intégralement avant le 12 octobre 2018** le questionnaire pour lequel :
 - un lien internet unique dédié à chaque organisme sera transmis par courriel de la DB et de la DGFIP ;
 - toute question relative au questionnaire CIB-CIC sera adressée au(x) référent(s) CIB et CIC ministériels dont la liste figure en annexe 15 ;
- **transmettre à leur ministère de tutelle**, au plus tard le 31 décembre 2018, selon les modalités communiquées par celui-ci, les éléments actualisés suivants :
 - carte(s) des risques budgétaires et comptables ;
 - plan(s) d'action couvrant les risques budgétaires et comptables ;
 - tout autre document demandé par le ministère de tutelle de l'organisme.

A défaut d'instruction particulière des ministères de tutelle, les documents, carte(s) des risques et plan(s) d'action seront adressés au(x) référent(s) CIB et CIC ministériels listés en annexe 15.



Par ailleurs, il est demandé aux tutelles de :

1. **dresser un bilan des cartes des risques et plans d'actions qui leur seront adressés par les organismes, en détaillant :**
 - la liste des organismes qui leur ont adressé leur carte des risques (budgétaires et/ou comptables),
 - la liste des organismes qui leur ont adressé leur plan d'action (budgétaire et/ou comptable),
 - une appréciation quant à la qualité générale des documents transmis (complétude des processus cartographiés, niveau de détail en cohérence avec les enjeux de l'organisme, date de la dernière actualisation).
2. **transmettre ce bilan aux bureaux 2B2O de la direction du Budget (opérateurs.budget@finances.gouv.fr) et CE-2B de la direction générale des finances publiques (bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr) avant la fin février 2019.**

4. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE

L'attention des organismes, services de l'ordonnateur et agence comptable, est appelée sur la nécessité d'une vigilance accrue face aux multiples tentatives de fraude. Parmi celles-ci, les fraudes aux faux ordres de virements (FOVI) constituent une pratique à laquelle les organismes sont le plus exposés. Dans ce contexte, toute demande de changement de coordonnées bancaires effectuée au profit d'un compte à l'étranger, y compris en zone SEPA, doit être examinée avec la plus grande attention. Cela nécessite un partage de l'information et une communication entre l'ensemble des acteurs : ordonnateur, agent comptable et fournisseur dont il est soupçonné que l'identité est usurpée.

L'agent comptable de l'organisme peut consulter, sur la page dédiée de la Mission responsabilité, doctrine et contrôle interne comptables (Mission RDCIC) sur l'intranet Ulysse une liste des comptes

utilisés par certains escrocs. Cette liste est régulièrement enrichie. Cette page contient également les modalités de communication et d'action en cas de tentative ou de fraude avérée. Ainsi, dès constatation de la tentative ou de la fraude, l'agent comptable doit la signaler immédiatement à la Banque de France afin d'activer la procédure d'annulation de virement SEPA (SCT Recall). Il convient également d'en informer la Mission RDCIC (mission.rdcic-escroquerie@dgfip.finances.gouv.fr) au moyen d'un courriel pré-rempli dédié, en mettant en copie le bureau CE-2B (bureau.ce2b-eqn@dgfip.finances.gouv.fr). La DGFIP a par ailleurs rédigé un dépliant qui décrit les principaux modes opératoires constatés, apporte des conseils pour reconnaître une escroquerie et s'en prémunir et indique la démarche à suivre en cas d'escroquerie avérée. Ce dépliant est consultable sur le site www.impots.gouv.fr³⁶

36




https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/3_partenaire/organismes_publics/depliant_escroquerie_eqn_2702_web.pdf).

ANNEXES

PREAMBULE

- 1) Principaux textes applicables p. 2


BUDGET

- 2) Modèles de pré-notification et de décision attributive de financement p. 3
- 3) Synthèse des états à présenter dans le cadre du processus budgétaire p. 5
- 4) Modèles de délibération (budget initial, budget rectificatif, compte financier) p. 6
-  5) Exemples d'indicateurs d'analyse du budget et de tableau de bord p. 12
- 6) Illustration des limites d'une analyse fondée sur les seuls instruments d'analyse financière traditionnelle et de comptabilité générale p. 16
-  7) Instruments propres aux organismes soumis à la comptabilité budgétaire p. 17
-  8) Illustrations de la complémentarité entre les deux comptabilités p. 20
- 9) Articulation entre les deux comptabilités p. 21
- 10) Outil d'aide à l'analyse d'un budget p. 22
- 11) Méthodologie de calcul du taux de mise en réserve pondéré sur la subvention pour charges de service public (SCSP) p. 24

COMPTABILITE GENERALE

- 12) Qualité comptable p. 27
- 13) Réconciliation dettes et créances réciproques p. 31

CONTRÔLE INTERNE BUDGETAIRE ET CONTÔLE INTERNE COMPTABLE

-  14) Contrôle interne budgétaire : fondamentaux et illustrations p. 35
- 15) Enquête relative au déploiement du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable p. 41
- 16) Outil PROCESSUS-RISQUE-ACTION (OPRA) p. 50

ACHAT

- 17) Fiche professionnalisation de la fonction Achat (DAE) p. 52

IMMOBILIER

- 18) Pilotage immobilier (DIE) p. 53

ANNEXES : PREAMBULE

1. PRINCIPAUX TEXTES APPLICABLES

- **Organismes publics**

Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;
Décret n°2016-1478 du 2 novembre 2016 relatif au développement de la facturation électronique ;
Arrêté du 10 janvier 2014 modifié fixant la liste des documents transmis au juge des comptes ;
Arrêté du 25 juin 2014 relatif au document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel des organismes ;
Arrêté du 1er juillet 2015 portant adoption du recueil des normes comptables ;
Arrêté du 7 août 2015 portant adoption du recueil des règles budgétaires des organismes publics ;
Arrêté du 7 octobre 2015 relatif aux conditions d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des documents et pièces justificatives des opérations des organismes publics ;
Arrêté du 17 décembre 2015 relatif au cadre de référence des contrôles internes budgétaires et comptables ;
Arrêté du 6 juin 2016 fixant la liste des dépenses des organismes publics nationaux dont le paiement peut intervenir avant service fait ;
Arrêté du 9 décembre 2016 relatif au développement de la facturation électronique ;
Arrêté du 5 juillet 2017 relatif à la délégation de l'approbation des budgets aux autorités chargées du contrôle budgétaire ;
Arrêté du 11 juillet 2017 relatif à la délégation de l'approbation des budgets aux autorités chargées du contrôle économique et financier ;
Circulaire du 24 février 2017 relative aux modalités d'arrêt par voie électronique du compte financier par l'organe délibérant des organismes publics nationaux ;
Arrêté du 31 janvier 2018 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des organismes soumis au titre III du décret GBCP ;

- **Établissements publics à caractère scientifique et technologique**

Décret n° 2002-252 du 22 février 2002 modifié relatif au régime budgétaire, financier et comptable des établissements publics à caractère scientifique et technologique ;
Arrêté du 18 décembre 2015 relatif aux tableaux budgétaires applicables aux EPSCP et aux EPST dans le cadre de l'élaboration, de la présentation et de l'exécution de leur budget ;

- **Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel**

Code de l'éducation articles L711-1 à L719-14 et D711-1 à R719-208 ;
Arrêté du 18 décembre 2015 relatif aux tableaux budgétaires applicables aux EPSCP et aux EPST dans le cadre de l'élaboration, de la présentation et de l'exécution de leur budget ;

- **Groupements d'intérêt public nationaux**

Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (articles 98 à 122) ;
Loi n° 2016-483 du 20 avril 2016 relative à la déontologie et aux droits et obligations des fonctionnaires ;
Décret n°2012-91 du 26 janvier 2012 modifié relatif aux groupements d'intérêt public ;
Arrêté du 23 mars 2012 pris en application de l'article 3 du décret n°2012-91 du 26 janvier 2012 modifié relatif aux groupements d'intérêt public.

Les instructions et circulaires sont consultables sur le site : <http://circulaires.legifrance.gouv.fr/>

ANNEXES : BUDGET

2. MODELES DE PRE-NOTIFICATION ET DE DECISION ATTRIBUTIVE DE FINANCEMENT

Ministère
Direction

Lieu, date

Pré-notification d'emplois et de financement pour la construction du budget 2019

Texte(s) de référence xxxxx

Le Ministre financeur xxxxx

- Prévoit l'attribution de XXX ETPT à l'établissement XXX (*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat*)

Prévoit l'attribution d'une somme de xxx euros au titre :

- De la subvention pour charges de service public pour l'année 2019
- OU De la participation de l'État à la dotation en fonds propres de cet établissement
- OU Du financement par l'État de l'aide allouée dans le cadre du dispositif d'intervention xxx

Echéancier prévisionnel de versement (dans le cadre de subventions pluriannuelles uniquement) :

Dates prévisionnelles de versement	Montant en euros
Exercice 2019	
Exercice 2020	
...	

Signature service gestionnaire

MENTIONS OBLIGATOIRES DEVANT FIGURER DANS LA DECISION ATTRIBUTIVE DE FINANCEMENT

Texte(s) de référence xxxxx

Le Ministre financeur xxxxx

Décide l'attribution d'une somme de xxx euros à l'établissement xxx au titre :

- De la subvention pour charges de service public pour l'année 2019
- OU De la participation de l'État à la dotation en fonds propres de cet établissement
- OU Du financement par l'État de l'aide allouée dans le cadre du dispositif d'intervention xxx

Le montant de cette dépense est imputable sur :

- Le programme xxx, action xxx, sous-action xxx, activité xxx
- Le titre de dépense xxx, catégorie xxx
- Le compte PCE xxx

Compte bénéficiaire :

- Titulaire : xxx
- Domiciliation : xxx
- RIB : xxx

Echéancier prévisionnel de versement :

Date(s) prévisionnelle(s) de versement	Montant en euros

Signature ordonnateur

Visa du contrôleur budgétaire et comptable
ministériel

3. SYNTHESES DES ETATS A PRESENTER DANS LE CADRE DU PROCESSUS BUDGETAIRE

Documents à remplir pour 2018	Organismes soumis à la comptabilité publique				Entités non soumises à la comptabilité publique*	
	Organismes soumis à la comptabilité budgétaire		Organismes non soumis à la comptabilité budgétaire			
	Opérateur	Non opérateur	Opérateur	Non opérateur	Opérateur	Non opérateur
1. Autorisations d'emplois	Oui	Oui	Oui	Non **	Oui	Non
2. Autorisations budgétaires	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
3. Dépenses par destinations et recettes par origine	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
4. Equilibre financier	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
5. Opérations pour compte de tiers	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
6. Situation patrimoniale (compte de résultat, CAF et tableau de financement agrégés)	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
7. Plan de trésorerie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
8. Opérations sur recettes fléchées	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
9. Opérations pluriannuelles	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
10. Synthèse budgétaire et comptable	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
11. DPGECP	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non
12. Annexe Achat	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
13. Annexe Immobilier	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non
14. Tableaux propres aux EPST/EPSCP	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non

* ces entités sont soumises à la comptabilité privée et doivent tout de même produire a minima un compte de résultat et un bilan lors de la clôture de chaque exercice. Les modalités d'élaboration et du suivi du budget sont quant à elles propres à chaque entité (cf. textes institutifs, normes privées, délibérations de l'organe délibérant, etc.).

** Les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire non opérateurs présentent au vote un « tableau de présentation des emplois » (absence de vote, par l'organe délibérant, d'un plafond d'emploi limitatif).

Sources :

- Tableaux 1 à 10 : « Recueil des règles budgétaires des organismes »
- Tableau 11 : arrêté du 25 juin 2014 relatif au document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel des organismes ;
- Tableau 12 et 13 : circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable des organismes publics et des opérateurs de l'Etat ;
- Tableaux propres aux EPST / EPSCP : Arrêté du 18 décembre 2015 relatif aux tableaux budgétaires applicables aux EPSCP et aux EPST dans le cadre de l'élaboration, de la présentation et de l'exécution de leur budget.

4. MODELES DE DELIBERATION

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Budget initial 2019
(exemple d'un organisme soumis à la comptabilité budgétaire)

Vu les articles 175, 176 et 177 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique,

Vu l'arrêté du 7 août 2015 modifié relatif aux règles budgétaires des organismes,

Article 1 :

Le conseil d'administration vote les autorisations budgétaires suivantes :

- X ETPT, [*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat :*] dont X ETPT sous plafond d'emplois législatif et X ETPT hors plafond d'emplois législatif
- autorisations d'engagement dont :
 - X € personnel
 - X € fonctionnement
 - X € intervention
 - X € investissement
- X € de crédits de paiement
 - X € personnel
 - X € fonctionnement
 - X € intervention
 - X € investissement
- X € de prévisions de recettes
- X € de solde budgétaire

Article 2 :

Le conseil d'administration vote les prévisions comptables suivantes :

- X € de variation de trésorerie
- X € de résultat patrimonial
- X € de capacité d'autofinancement
- X € de variation de fonds de roulement

Les tableaux des emplois, des autorisations budgétaires, de l'équilibre financier et de la situation patrimoniale sont annexés à la présente délibération.

Fait à XXX, le XX/XX/XXXX.

Le président du conseil d'administration

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Budget rectificatif n°X 2019
(exemple d'un organisme soumis à la comptabilité budgétaire)

Vu les articles 175, 176 et 177 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique,
Vu l'arrêté du 7 août 2015 modifié relatif aux règles budgétaires des organismes,

Article 1 :

Le conseil d'administration vote les autorisations budgétaires suivantes :

- X ETPT, [*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat :*] dont X ETPT sous plafond d'emplois législatif et X ETPT hors plafond d'emplois législatif
- autorisations d'engagement dont :
 - X € personnel
 - X € fonctionnement
 - X € intervention
 - X € investissement
- X € de crédits de paiement
 - X € personnel
 - X € fonctionnement
 - X € intervention
 - X € investissement
- X € de prévisions de recettes
- X € de solde budgétaire

Article 2 :

Le conseil d'administration vote les prévisions comptables suivantes :

- X € de variation de trésorerie
- X € de résultat patrimonial
- X € de capacité d'autofinancement
- X € de variation de fonds de roulement

Les tableaux des emplois, des autorisations budgétaires, de l'équilibre financier et de la situation patrimoniale sont annexés à la présente délibération.

Fait à XXX, le XX/XX/XXXX.

Le président du conseil d'administration

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Compte financier 2018
(exemple d'un organisme soumis à la comptabilité budgétaire)

Vu les articles 202 et 210 à 214 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique,

Vu l'arrêté du 7 août 2015 modifié relatif aux règles budgétaires des organismes,

Article 1 :

Le conseil d'administration arrête les éléments d'exécution budgétaire suivants :

- X ETPT, [*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat :*] dont X ETPT sous plafond d'emplois législatif et X ETPT hors plafond d'emplois législatif
- X € d'autorisations d'engagement dont :
 - X € personnel
 - X € fonctionnement
 - X € intervention
 - X € investissement
- X € de crédits de paiement
 - X € personnel
 - X € fonctionnement
 - X € intervention
 - X € investissement
- X € de recettes
- X € de solde budgétaire

Article 2 :

Le conseil d'administration arrête les éléments d'exécution comptable suivants :

- X € de variation de trésorerie
- X € de résultat patrimonial
- X € de capacité d'autofinancement
- X € de variation de fonds de roulement

Article 3 :

Le conseil d'administration décide d'affecter le résultat à hauteur X € en report à nouveau et de X € en réserves.

Les tableaux des emplois, des autorisations budgétaires, de l'équilibre financier, le compte de résultat, le bilan et l'annexe sont joints à la présente délibération.

Fait à XXX, le XX/XX/XXXX.

Le président du conseil d'administration

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Budget initial 2019
(exemple d'un organisme soumis à la comptabilité publique – hors comptabilité budgétaire)

Vu les articles 175 3°, 176 et 177 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique,
Vu l'arrêté du 7 août 2015 modifié relatif aux règles budgétaires des organismes,

Article 1 :

Le conseil d'administration vote les prévisions budgétaires suivantes :

- Niveau d'emploi prévisionnel :
 - X ETPT, [*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat :*] dont X ETPT sous plafond d'emplois législatif et X ETPT hors plafond d'emplois législatif
- Compte de résultat prévisionnel :
 - X € de charges de personnel
 - X € de charges de fonctionnement
 - X € de charges d'intervention
 - X € de produits
 - X € de résultat patrimonial
- Etat prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale :
 - X € de capacité d'autofinancement
 - X € d'emplois
 - X € de ressources
 - X € de variation de fonds de roulement

Article 2 :

Les tableaux de présentation des emplois et de la situation patrimoniale sont annexés à la présente délibération.

Fait à XXX, le XX/XX/XXXX.

Le président du conseil d'administration

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Budget rectificatif n°X 2019
(exemple d'un organisme soumis à la comptabilité publique – hors comptabilité budgétaire)

Vu les articles 175 3°, 176 et 177 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique,

Vu l'arrêté du 7 août 2015 modifié relatif aux règles budgétaires des organismes,

Article 1 :

Le conseil d'administration vote les prévisions budgétaires suivantes :

- Niveau d'emploi prévisionnel :
 - X ETPT, [*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat :*] dont X ETPT sous plafond d'emplois législatif et X ETPT hors plafond d'emplois législatif

- Compte de résultat prévisionnel :
 - X € de charges de personnel
 - X € de charges de fonctionnement
 - X € de charges d'intervention
 - X € de produits
 - X € de résultat patrimonial

- Etat prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale :
 - X € de capacité d'autofinancement
 - X € d'emplois
 - X € de ressources
 - X € de variation de fonds de roulement

Article 2 :

Les tableaux de présentation des emplois et de la situation patrimoniale sont annexés à la présente délibération. Ces tableaux précisent les montants du budget initial, du présent budget rectificatif ainsi que les écarts.

Fait à XXX, le XX/XX/XXXX.

Le président du conseil d'administration

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Compte financier 2018
(exemple d'un organisme soumis à la comptabilité publique – hors comptabilité budgétaire)

Vu les articles 202 et 210 à 214 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Vu l'arrêté du 7 août 2015 modifié relatif aux règles budgétaires des organismes.

Article 1 :

Le conseil d'administration arrête les éléments d'exécution suivants :

- X ETPT, [*le cas échéant si l'organisme a la qualification d'opérateur de l'Etat :*] dont X ETPT sous plafond d'emplois législatif et X ETPT hors plafond d'emplois législatif
- X € de résultat patrimonial
- X € de capacité d'autofinancement
- X € de variation de fonds de roulement

Article 2 :

Le conseil d'administration décide d'affecter le résultat patrimonial à hauteur X € en report à nouveau et de Y € en réserves.

Les tableaux de présentation des emplois et de la situation patrimoniale sont joints à la présente délibération.

Fait à XXX, le XX/XX/XXXX.

Le président du conseil d'administration

5- EXEMPLES D'INDICATEURS D'ANALYSE D'UN BUDGET ET TABLEAU DE BORD

1/ Indicateurs conseillés pour compléter l'analyse d'un budget et de son exécution (tous organismes)

Nom	Poids relatif des dépenses de personnel
Calcul	$\frac{\text{montant des dépenses de personnel} + (\text{le cas échéant}) \text{ valorisation du personnel titulaire sur le titre 2 du BG de l'Etat}}{\text{montant des dépenses totales hors investissement} + (\text{le cas échéant}) \text{ valorisation du personnel titulaire sur le titre 2 du BG de l'Etat}} \times 100$
Signification	<p>Permet d'indiquer le degré de « rigidité » du budget lié à la part des dépenses destinées à la rémunération des personnels. Pour les organismes ne finançant pas sur leur budget la rémunération de l'intégralité de leurs personnels, il conviendra de valoriser les agents payés par l'Etat afin notamment de pouvoir établir des comparaisons entre organismes.</p> <p>L'exclusion des dépenses d'investissement permet d'éviter les éventuelles évolutions erratiques liées la réalisation d'opérations ponctuelles de montants significatifs.</p> <p>Ce ratio pourra le cas échéant être rapproché d'un seuil d'alerte par famille homogène d'organismes.</p>
Source	<p><u>Organismes comptabilité budgétaire</u> : tableaux des autorisations d'emplois pour le nombre d'emplois rémunérés sur titre 2 du BG de l'Etat à valoriser (tableau n°1) et des autorisations budgétaires pour les dépenses (tableau n°2)</p> <p><u>Organismes hors comptabilité budgétaire</u> : tableaux de présentation des emplois pour le nombre d'emplois rémunérés sur titre 2 du BG de l'Etat à valoriser (tableau n°1) et de la situation patrimoniale pour les dépenses (tableau n°2)</p>

Nom	Coût par ETPT
Calcul	$\frac{\text{montant des dépenses de personnel} + (\text{le cas échéant}) \text{ valorisation du personnel titulaire sur le titre 2 du BG de l'Etat}}{\text{nombre total d'ETPT} + (\text{le cas échéant}) \text{ nombre d'ETPT titulaires rémunérés sur le titre 2 du BG de l'Etat}}$
Signification	<p>Permet de mesurer le coût moyen chargé d'un ETPT, facilitant ainsi la comparaison dans le temps en identifiant la part de la variation des dépenses de personnel d'un exercice à l'autre non liée à la variation des effectifs. Permet également la comparaison avec d'autres entités similaires.</p>
Source	<p><u>Organismes comptabilité budgétaire</u> : tableaux des emplois et des autorisations budgétaires (tableaux n°1 et n°2)</p> <p><u>Organismes hors comptabilité budgétaire</u> : tableaux des emplois et de la situation patrimoniale (tableaux n°1 et n°2)</p>

Poids relatif des recettes propres	
Calcul	$\frac{\text{montant des recettes propres}}{\text{montant total de l'ensemble des recettes + (le cas échéant) valorisation du personnel sur titre 2 du BG de l'Etat}} \times 100$
Signification	<p>Permet de mesurer le degré de dépendance de l'organisme vis-à-vis des financements publics et, le cas échéant, de fixer un pourcentage cible pour le développement des recettes propres, notamment dans le cadre des contrats d'objectifs et de performance (COP).</p> <p>Pour les organismes ne finançant pas sur leur budget la rémunération de l'intégralité de leurs personnels, il conviendra de valoriser les agents payés par l'Etat, afin notamment de pouvoir établir des comparaisons entre organismes.</p>
Variante	<p>Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire : isoler du ratio les recettes issues des opérations sur recettes fléchées permet de déterminer un ratio « structurel ». Cela permet notamment d'affiner la fixation d'une cible de recettes propres dans les COP.</p>
Source	<p><u>Organismes comptabilité budgétaire</u> : tableaux des emplois et d'autorisations budgétaires (tableau n°1 : personnel sur titre 2 du BG de l'Etat à valoriser et tableau n°2 : recettes propres globalisées + fléchées) <i>Formule de calcul : recettes propres (globalisées et fléchées) / total des recettes</i></p> <p><u>Organismes hors comptabilité budgétaire</u> : tableaux des emplois et de la situation patrimoniale (tableau n°1 : personnel sur titre 2 du BG de l'Etat à valoriser et tableau n°2 : autres produits hors produits calculés du compte de résultat + autres ressources du tableau de financement agrégé) <i>Formule de calcul : Taux RP = autres produits – produits calculés (précisés dans l'encart CAF) + autres ressources / (total produits – produits calculés + total ressources – CAF)</i></p>

2/ Indicateurs conseillés pour compléter l'analyse d'un budget et de son exécution (organismes soumis à la comptabilité budgétaire)

Nom	
Poids des crédits de paiement issus d'engagement pris antérieurement	
Calcul	$\frac{\text{montant des CP relatif à des AE consommées sur exercice(s) antérieur(s)}}{\text{montant total des CP de l'année}} \times 100$
Signification	<p>Permet de préciser les hypothèses de budgétisation retenues pour déterminer le volume de crédits de paiement de l'année. Permet également de mesurer le poids dans le budget des décaissements « inéluctables » car liés à des engagements déjà pris, qu'il conviendra d'honorer quoi qu'il arrive, des décaissements sur lesquels des marges de manœuvres existent davantage.</p>
Source	<p>Tableau d'autorisations budgétaires (tableau n°2 : montant total des dépenses en CP et tableau des opérations pluriannuelles (tableau n°9 : CP issus d'AE consommées sur exercices antérieurs)</p>

Nom	Poids relatif des restes-à-payer	
Calcul	$\frac{\text{restes-à-payer (tous exercices confondus)}}{\text{montant total des CP de l'année (hors dépenses de personnel)}} \times 100$	X 100
Signification	Permet de mesurer le degré de rigidité de la dépense (hors dépenses de personnel qui par définition ne génèrent aucun restes-à-payer) et l'inertie générée par les engagements pris au cours de l'exercice en cours et des exercices précédents. Ce résultat sera utilement analysé au regard des échéanciers de paiement des restes-à-payer. Il pourra en outre être décomposé entre ce qui relève du fonctionnement, de l'investissement et, le cas échéant, de l'intervention.	
Variante	<p>Ne retenir que les restes à payer issus des opérations pluriannuelles (fléchées ou non). Cela permet de concentrer l'analyse sur les décaissements à venir liés à des activités non récurrentes.</p> <p>Peut être exprimé en nombre d'années de budget dès lors que le pourcentage est supérieur à 100%.</p>	
Source	Tableaux des autorisations budgétaires des opérations sur recettes fléchées, des opérations pluriannuelles et de synthèse budgétaire et comptable (tableaux n°2, 8, 9 et 10)	

Nom	Poids des charges à payer au sein des restes-à-payer	
Calcul	$\frac{\text{charges à payer}}{\text{montant total des restes-à-payer}} \times 100$	X 100
Signification	Permet de mesurer le poids des restes-à-payer les plus imminents. Si le pourcentage est élevé, il doit attirer l'attention sur la capacité ou non de l'organisme à faire face à cette sortie de trésorerie à venir.	
Source	Charges à payer (balance de la comptabilité générale) / restes-à-payer (tableau n°10 « synthèse budgétaire et comptable »).	

3/ Tableau de bord

Ces indicateurs d'analyse du budget peuvent, le cas échéant et en fonction des besoins, alimenter un tableau de bord à l'usage des différents acteurs du pilotage budgétaire de l'organisme (direction financière, autorité chargée du contrôle, tutelles ...) permettant notamment les comparaisons dans le temps voire entre organismes lorsque cela apparaît pertinent.

A titre d'illustration :

Tableau de bord Etablissement X

Date de vote du budget initial :

Date de vote du dernier budget rectificatif :

Date du vote du dernier compte financier :

1 - Autorisations budgétaires et équilibre financier							
1.1 - Emplois							
Données	Unité	BI 2016	CF2016	BI 2017	CF 2017	BI 2018	BR 2018
Autorisation d'emplois	ETPT						
dont emplois sous plafond législatif	ETPT						
dont emplois hors plafond législatif	ETPT						
Schéma d'emplois	ETP						
1.2 - Crédits							
Données	Unité	BI 2016	CF2016	BI 2017	CF 2017	BI 2018	BR 2018
Total des AE	K€						
Total des CP	K€						
Total des recettes	K€						
Solde budgétaire	K€						
1.3 - Trésorerie							
Données	Unité	BI 2016	CF2016	BI 2017	CF 2017	BI 2018	BR 2018
Niveau de trésorerie	k€						
dont trésorerie fléchée	k€						
dont trésorerie non fléchée	k€						
2 - Indicateurs							
2.1 - Indicateurs d'analyse budgétaire							
Données	Unité	BI 2016	CF2016	BI 2017	CF 2017	BI 2018	BR 2018
Dépenses de personnel (CP)	k€						
Poids des dépenses de personnel / Dépenses totales hors investissements	%						
Coût moyen par ETPT	K€						
Niveau des RAP	k€						
Poids des CP issus des AE consommées sur exercices antérieurs	%						
Poids relatif des RAP (RAP/Total CP hors personnel)	%						
Poids des CAP au sein des RAP (CAP/Total RAP)	%						
Recettes propres	K€						
Poids des recettes propres / recettes totales	%						
Nombre de jours de fonctionnement /Trésorerie	jours fonct.						
2.2 - Ratio d'analyse financière							
	Unité	BI 2016	CF2016	BI 2017	CF 2017	BI 2018	BR 2018
Résultat	K€						
Capacité d'autofinancement	K€						
Niveau du fonds de roulement	K€						

6. ILLUSTRATION DES LIMITES DE L'ANALYSE FONDÉE SUR LES SEULS INSTRUMENTS DE L'ANALYSE FINANCIÈRE TRADITIONNELLE ET DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

A) Analyse financière traditionnelle

La capacité d'autofinancement, le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et les soldes intermédiaires de gestion, s'ils s'appuient sur des opérations issues de la comptabilité générale, ne constituent pas pour autant des notions comptables car ces agrégats sont obtenus via le reclassement d'opérations comptables, qu'il convient d'analyser en fonction du contexte de chaque entité. A ce titre, ces ratios ne revêtent aucune valeur normative et, pour rappel, ont été créés avant tout pour répondre aux besoins des entreprises privées dont l'objectif est la réalisation d'une marge commerciale et l'accumulation du capital.

Cycle de financement :

La notion de cycle de financement (fonctionnement/investissement), notion centrale pour l'analyse financière d'une entreprise privée, devient accessoire pour les organismes publics majoritairement financés sur fonds publics, qui n'ont, a priori, pas vocation à thésauriser pour financer l'ensemble de leurs investissements (ceux-ci étant le cas échéant financés via une dotation en fonds propres de l'Etat le moment venu). C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le tableau des autorisations budgétaires ne distingue pas en recette si les fonds perçus relèvent du cycle de fonctionnement ou du cycle d'investissement.

Capacité d'autofinancement :

La capacité d'autofinancement - un des instruments phares de l'analyse financière traditionnelle – a pour objectif de mesurer le flux de trésorerie potentiel du cycle de fonctionnement d'une entreprise, en vue de déterminer ses marges en matière d'investissement.

Or, parler d'autofinancement pour un organisme public a d'autant moins de sens lorsque l'organisme est majoritairement financé par des subventions ou des taxes affectées et que le financement desdits investissements est assuré en toute ou partie par une dotation en fonds propres de l'Etat.

Besoin en fonds de roulement / besoin de trésorerie :

Le besoin en fonds de roulement (BFR) ou besoin de trésorerie qui détermine si le cycle de rotation des créances est plus rapide que celui des dettes (et donc par là même si l'entité observée avance des fonds ou à l'inverse dispose d'un « matelas » de trésorerie) a une portée limitée pour ce type d'organismes qui voit fluctuer son BFR quasi-uniquement en fonction du rythme des versements de fonds en provenance de l'Etat (cf. supra III. 3 « Calendrier de versement de la SCSP »).

Soldes intermédiaires de gestion :

Les montants issus des soldes intermédiaires de gestion s'avèrent le plus souvent inexploitable pour des organismes soumis à la comptabilité budgétaire : absence de marge commerciale et de valeur ajoutée pour la plupart, excédent brut d'exploitation négatif pour les organismes financés par taxes affectées, ou anormal pour les organismes ayant des dépenses d'intervention, etc.

La seule prise en compte des indicateurs de l'analyse financière traditionnelle limite la portée de l'analyse de la situation et de la trajectoire budgétaires d'un organisme. Ces données doivent être utilisées avec précaution dès lors qu'il s'agit d'analyser la santé financière d'organismes publics d'Etat financés majoritairement par fonds publics.

B) Comptabilité générale

La comptabilisation d'une charge (emploi) ou d'un produit (ressource) en comptabilité générale marque l'entrée dans le patrimoine d'une entité dès lors qu'elle en a acquis le droit. D'un point de vue strictement chronologique, cette information se manifeste donc au milieu de la chaîne financière, et à ce titre, n'offre pas de visibilité sur les événements intervenus en amont (programmation/prévision ou engagement juridique), ni sur l'intégralité des conséquences en caisse. De ce fait, la comptabilité générale ne permet pas, seule, de préjuger de la soutenabilité budgétaire.

En effet, concernant les dépenses, dans la très grande majorité des cas, l'engagement ferme d'un organisme de payer un tiers, et donc la consommation d'AE matérialisant cet engagement, a lieu avant la constatation d'une charge et pour le montant total de l'engagement ferme : la comptabilité budgétaire porte alors une information essentielle sur les décaissements à venir, si l'opération va jusqu'à son terme.

7 – INSTRUMENTS PROPRES AUX ORGANISMES SOUMIS A LA COMPTABILITE BUDGETAIRE

En premier lieu, l'ordonnateur soumet au vote de l'organe délibérant un niveau d'emplois et deux niveaux de crédits (AE et CP), par nature de dépenses. En votant ces autorisations, l'organe délibérant définit alors les limites annuelles (« plafonds ») de l'action de l'ordonnateur en matière d'emploi, d'engagement et de paiement des dépenses.

Le document de présentation de l'ordonnateur¹ a vocation à commenter ces autorisations limitatives soumises au vote de l'organe délibérant, au regard de la mise en œuvre des priorités pour l'exercice à venir et de leur traduction en termes d'effectifs (ETPT), de crédits budgétaires (AE et CP par enveloppes limitatives), de prévisions de recettes et de solde budgétaire.

1) **LES AUTORISATIONS D'ENGAGEMENT** :

Concernant les (AE), il convient d'explicitier leur volumétrie, c'est-à-dire le quantum des moyens alloués à l'ordonnateur pour engager des dépenses au nom de l'organisme. Ces crédits budgétaires sont consacrés à la mise en œuvre des missions confiées à l'organisme, ce qui pourra être commenté au moyen de la présentation par destination (et le cas échéant par opérations) et au regard des objectifs fixés à l'organisme, notamment dans le cadre du contrat d'objectif et de performance.

Ces AE constituent la limite des engagements fermes que peut prendre un organisme dans l'année. Ces crédits sont placés au début de la chaîne financière et offrent une visibilité en amont de la comptabilisation de la charge ou de l'immobilisation², avec les apports suivants pour l'analyse :

- une consommation dès que l'acte liant l'organisme est pris par l'ordonnateur ;
- un montant consommé portant sur le montant total de l'engagement ferme, que l'organisme sera tenu d'honorer.

Exemple n°1 : opération de réhabilitation d'un bâtiment

Les premières écritures à être matérialisées seraient :

- L'inscription du montant total de l'opération et ses tranches annuelles (AE/CP) dans le tableau des opérations pluriannuelles et dans le tableau d'autorisations budgétaires sur l'enveloppe « investissement » pour la première tranche annuelle ;
- La consommation d'AE au rythme de la notification du ou des marchés de travaux.

En comptabilité générale, les premières écritures interviennent plus tardivement, lors de la comptabilisation des immobilisations en cours ou des charges payées dans le cadre de cette opération. Celles-ci ne correspondent ni à la constatation, dès la prise de décision budgétaire du lancement de l'opération, de l'engagement total contracté, ni au suivi des engagements, fermes ou potentiels durant la réalisation de l'opération. L'étape de consommation des AE permet de retracer le choix d'orientation de l'ordonnateur ; l'étape de la comptabilisation des charges permet de retracer les droits acquis et liquidés par l'organisme ; l'étape de paiement permet de retracer la réalisation du projet (consommation de CP), conduisant à une augmentation du patrimoine de l'organisme et à une diminution de sa trésorerie.

Exemple n°2 : marché de nettoyage de 5 M€ pour une durée ferme de 5 ans

Les premières écritures à être constatées :

- La consommation d'AE lors de la notification du marché (5 M€) ;
- Le versement d'une avance contractuelle consommatrice de CP (0,5 M€) ;
- Par différence, le montant des restes-à-payer (4,5 M€).

Outre le montant total de l'engagement (5 M€) qui apparaîtra uniquement en comptabilité budgétaire, le versement de l'avance se traduisant par une consommation de CP, ne donnera pas lieu à écriture d'une charge, en l'absence de service fait.

La comptabilité budgétaire retrace les impacts budgétaires pour l'organisme, la comptabilité générale intervenant pour marquer plusieurs événements importants d'un point de vue patrimonial : le service fait (la prestation a été effectuée), la naissance de la dette (réception de la facture) et l'apurement de cette dette (paiement de la facture).

L'engagement (AE) étant le point d'entrée de la dépense un niveau fin d'explication devra être fourni afin que l'organe délibérant dispose de l'éclairage suffisant sur la portée de son vote, les sous-jacents budgétaires (marchés et conventions notamment) pouvant engager l'organisme à payer les dépenses correspondantes sur plusieurs exercices.

Les tableaux des opérations sur recettes fléchées et des opérations pluriannuelles doivent être commentés en conséquence, le tableau des opérations pluriannuelles n'ayant pas vocation à recenser l'ensemble des engagements juridiques prévus dans le tableau des autorisations budgétaires mais devant être ciblé sur les opérations significatives d'un point de vue financier (en dépenses et/ou recettes).

Le document de présentation pourra utilement présenter un commentaire croisé « dépenses par nature »/ « dépenses par destinations ».

2) **LES CREDITS DE PAIEMENT** :

La notion d'AE est indissociable de celle de crédits de paiement (CP), constituant la limite des dépenses pouvant être payées sur l'exercice. Ces derniers crédits sont placés en aval de la chaîne financière, consommés par le paiement. *In fine*, le montant engagé doit

¹ Par souci de simplicité nous emploierons le terme de document de présentation de l'ordonnateur qui regroupe les notions de note de présentation de l'ordonnateur et rapport de gestion.

² Comptabilisation de la charge au moment du service fait, par exemple à la livraison des fournitures ou à la réalisation de la prestation.

correspondre au montant payé (AE=CP) : les échéanciers de CP (annuels voire pluriannuels) présentent le rythme auquel les décaissements doivent s'opérer.

Concernant les crédits de paiement, afin d'améliorer la compréhension, **il est recommandé de différencier dans la note de présentation les CP qui relèvent d'engagements pris antérieurement de ceux qui relèvent d'engagements qui seront pris lors de l'exercice présenté au vote et exécutés**, a minima par enveloppe budgétaire. Cette information permet d'éclairer sur le niveau des CP nécessaires à la réalisation d'engagements déjà pris, et donc « préemptés », et de présenter à l'organe délibérant les marges de manœuvre réelles dont il dispose.

Les AE/CP permettent d'analyser la soutenabilité du budget d'un point de vue annuel et pluriannuel, en matérialisant le début et la fin de la chaîne financière en dépense, au moyen notamment des restes-à-payer correspondant aux AE consommées et non soldées par un paiement.

3) LE SOLDE BUDGETAIRE :

Le solde budgétaire correspond à la différence entre les recettes encaissées et les CP de l'année, soit à la variation de trésorerie générée par les opérations budgétaires, et **constitue à ce titre un solde primaire de la variation de trésorerie, excluant les opérations de trésorerie non budgétaires**³.

Le solde budgétaire doit être **analysé en tenant compte des modalités de financement de l'organisme et de la programmation de ses opérations pluriannuelles**.

Si les organismes soumis à la comptabilité budgétaire n'ont pas pour objectif d'accumuler des excédents, des soldes budgétaires excédentaires sur un ou plusieurs exercices peuvent s'avérer budgétairement acceptables si cette « épargne » est par exemple constituée dans l'optique de couvrir le remboursement d'un emprunt⁴ prévu dans le tableau d'équilibre financier, ou de renouveler des actifs, s'il avait été convenu avec les tutelles qu'une partie des recettes accumulées permettrait de contribuer à cet effort.

De la même manière, un solde budgétaire négatif sur un ou plusieurs exercices peut s'expliquer si des financements équivalents ont été constatés lors des exercices antérieurs ou sont programmés sur des exercices ultérieurs et que le niveau de trésorerie est suffisant pour absorber le déficit. Il convient dans cette dernière hypothèse de s'interroger sur cette situation et sur son caractère pérenne le cas échéant.

Exemple n°1 : organisme financé exclusivement par des subventions de l'Etat

Lors de la préparation du budget initial N+1, un organisme propose initialement un budget présentant un solde budgétaire égal à zéro. Toutefois, le volume des restes à payer (RAP) s'élève à 1 M€ au terme de ce projet de budget, ces RAP étant liés à une opération d'investissement de 2 M€ prévue pour être engagée en totalité et payée pour moitié en N+1.

Deux possibilités s'offrent aux tutelles : soit elles considèrent que le niveau de trésorerie de l'organisme est suffisant et le versement des 2 M€ par dotation en fonds propres au titre du financement de cette opération peut attendre N+2 ; soit compte tenu de possibles difficultés de trésorerie, elles anticipent le versement de la totalité des 2 M€ en N+1. Après analyse, les tutelles considèrent qu'il est préférable de verser la totalité des fonds (2M€) en N+1. Le budget soumis au vote du conseil d'administration présente finalement un solde budgétaire de +1M€.

Dans le cadre de l'exécution du budget N+1, l'organisme prend du retard dans la notification des marchés de travaux et seuls 0,5 M€ doivent finalement être engagés en N+1 (AE) et 0,1 M€ payés (CP). Parallèlement, le recours à un marché mutualisé en matière d'électricité permet à l'organisme de faire une moindre dépense de 0,1 M€. Les tutelles décident alors de décaler le versement des 2 M€ en N+2.

Un budget rectificatif vient matérialiser cette reprogrammation, le solde budgétaire du budget N+1 est abaissé à 0 et le tableau des opérations sur recettes fléchées indique en N+2 le versement attendu pour l'opération d'investissement.

Ainsi, lors de l'élaboration du budget, l'organisme doit présenter une prévision de solde budgétaire en cohérence avec les opérations engagées et celles qui restent à engager. Cette prévision est nécessairement actualisée en cours d'année en fonction de l'avancement effectif des projets et articulée le cas échéant avec les tableaux des opérations pluriannuelles.

Exemple n°2 : organisme financé en partie par des recettes propres

Lors de la préparation du budget initial N+1, et alors qu'aucun projet de dépense d'investissement n'est pressenti pour l'année à venir, un organisme financé majoritairement par fonds publics (recettes encaissées d'un montant total de 100 M€, dont 65% de SCSP et 35% de recettes propres), prévoit un solde budgétaire de 3M€. La subvention pour charges de service public ayant vocation à couvrir les dépenses de personnel et de fonctionnement, les tutelles pourraient envisager de la diminuer de 3 M€.

Toutefois, il est difficile de déterminer si le solde dégagé est lié à un excédent de subvention ou de recettes propres compte tenu du principe d'universalité (non rattachement de recettes à des dépenses). Lors des discussions du budget N+1, il apparaît dans le tableau des opérations pluriannuelles qu'une opération de mise aux normes des différents sites de l'organisme nécessite d'ici un an d'engager au total pour 10 M€ de travaux. L'excédent du solde budgétaire de l'année N+1 ainsi qu'une partie de la trésorerie accumulée précédemment contribuera au financement partiel de ces travaux, le solde sera financé via une dotation en fonds propres en N+2 et les années suivantes.

Dans le cas d'organismes disposant de recettes propres importantes, le ratio relatif au pourcentage de recettes propres est essentiel pour établir les règles de contribution d'un organisme au financement des opérations de dépenses, notamment en investissement. Pour ce type d'organismes, les soldes budgétaires successifs permettent de matérialiser l'« épargne », cette dernière étant systématiquement à rapprocher de la programmation des opérations pluriannuelles.

³ Les opérations au nom et pour le compte de tiers, les opérations de capital dont les cycles de vie génèrent des flux entrants et sortants (emprunts, prêts, dépôts et cautionnements) et les opérations en attente de régularisation (titres et demandes de paiement non rapprochés (cf. Recueil des règles budgétaires des organismes).

⁴ Pour rappel l'arrêté du 27 juillet 2016 précise la liste des organismes ne pouvant pas emprunter au-delà de 12 mois.

4) LES RESTES-A-PAYER :

Les restes-à-payer (RAP) correspondent à la différence entre les AE consommées et les paiements effectués sur ces engagements (AE consommées – CP consommés). Ils permettent ainsi d'évaluer les paiements qui devront intervenir sur un (ou des) exercice(s) ultérieur(s) compte tenu des engagements souscrits.

Les RAP permettent d'appréhender la soutenabilité sur le moyen et le long terme. Ils représentent un montant de décaissements à venir incontournable, correspondant à la somme des CP restant à mobiliser. Ils peuvent ainsi s'apparenter à de la « quasi-dette ».

Tout comme un niveau d'endettement, les RAP sont à analyser au regard de trois critères :

- leur évolution ;
- la durée sur laquelle ils s'étalent ;
- les ressources de l'organisme permettant de couvrir ces futurs décaissements.

Un niveau de RAP augmentant d'année en année peut indiquer un risque à venir sur la trésorerie ; une telle situation suppose de vérifier que des financements passés (trésorerie accumulée) ou à venir (restes à encaisser) permettent de couvrir ces RAP, à défaut cette « quasi-dette » risque de conduire à une impasse budgétaire.

De plus, il est nécessaire de vérifier la durée moyenne des RAP : l'appréciation de la soutenabilité d'un volume de RAP dont le dénouement s'opère sur une année sera différente de celle effectuée pour un même volume de RAP dont les décaissements s'échelonnent sur 5 ans. Les échéanciers de CP, notamment précisés dans les tableaux des opérations pluriannuelles, permettent de vérifier la concentration de CP sur tel ou tel exercice ou à l'inverse le lissage des CP et par là même la capacité de l'organisme à faire face à ces décaissements.

Les RAP représentent un indicateur majeur en matière d'analyse de la soutenabilité budgétaire car ils englobent *a minima* toutes les dettes fournisseurs ainsi que les charges à payer, ces dernières représentant les paiements les plus imminents.

Point d'attention :

Pour que le niveau des RAP soit le plus sincère possible, les organismes doivent régulièrement solder les engagements (retraits d'AE) pour lesquels il n'y a plus de paiements attendus. Il s'agit d'une dimension essentielle de la qualité de la comptabilité budgétaire.

5) L'EQUILIBRE FINANCIER :

Le tableau d'équilibre financier est, sous le régime du décret GBCP, l'outil d'appréciation de l'équilibre du budget soumis au vote de l'organe délibérant. Ce tableau de financement met en évidence les besoins et les moyens de couverture mobilisables pour toutes les opérations ayant un impact sur la trésorerie, qu'il s'agisse d'opérations budgétaires (solde budgétaire) ou non budgétaires (emprunts, prêts, dépôts et cautionnements, opérations au nom et pour le compte de tiers, autres encaissements et décaissements sur comptes de tiers).

Ce tableau présente une décomposition du flux de trésorerie qui permet de matérialiser la contribution des opérations budgétaires fléchées et non fléchées ainsi que les opérations non budgétaires. Il est possible ainsi de déterminer un sous ensemble du solde budgétaire non récurrent.

Un tableau d'équilibre financier présentant un prélèvement sur la trésorerie non fléchée n'est pas nécessairement constitutif d'une absence de soutenabilité budgétaire mais doit attirer l'attention et faire l'objet d'un commentaire particulier.

8- ILLUSTRATIONS DE LA COMPLEMENTARITE ENTRE COMPTABILITE BUDGETAIRE ET COMPTABILITE GENERALE

La qualité de la programmation repose en grande partie sur celle de la comptabilité budgétaire, toutefois elle dépend également :

- des possibilités offertes par les outils (gestion des échéanciers voire simulation de projections) ;
- de la qualité des autres comptabilités⁵.

L'objectif de la comptabilité générale consiste en premier lieu à organiser des données financières en enregistrant les opérations ayant un impact sur le patrimoine et la caisse d'une entité, et ce afin de disposer d'une connaissance exhaustive dudit patrimoine et de permettre la justification des actes effectués auprès de tiers. Par définition, la comptabilité générale constate des informations patrimoniales et n'est pas destinée à porter des informations d'ordre budgétaire.

Toutefois, la comptabilité générale, à travers les informations qu'elle apporte sur le patrimoine de l'organisme, fournit dans certains cas des informations qu'il convient d'articuler avec la programmation budgétaire en AE, CP et en encaissement de recettes. Ces informations complémentaires utiles à la programmation sont issues des opérations de comptabilité générale dont le fait générateur se situe en amont de la consommation d'AE ou de l'encaissement d'une recette. A titre d'illustration, deux cas de gestion sont exposés ci-dessous.

1) Le cas des provisions :

La constitution d'une provision sur l'exercice N portée par la comptabilité générale uniquement (pas de consommation d'AE car il n'y a pas encore d'engagement ferme) permet à l'organisme d'anticiper sur son besoin de trésorerie. Une programmation budgétaire soutenable suppose de prévoir des crédits en AE et CP sur un ou plusieurs exercices en fonction des hypothèses de réalisation effective du risque de décaissement.

Exemple : provision dans le cadre d'un compte épargne temps (CET)

Un agent dispose d'un CET de 25 jours en décembre N alors qu'il s'élevait à 20 jours un an plus tôt. Cet agent, peut en théorie demander à ce que 5 jours soient monétisés. A ce titre, l'ordonnateur comptabilise en période d'inventaire une provision de 500 € (5 jours à 100 €) afin de matérialiser ce risque. Rien n'indique que cet agent souhaite pour autant une monétisation des 5 jours en N+1, l'ordonnateur pose alors l'hypothèse budgétaire que l'agent mobilisera 3 jours (sur des bases statistiques) et inscrit donc une provision de 300 € en AE et en CP sur N+1 au sein de l'enveloppe de personnel. En cours d'année, l'agent demande à se faire rembourser 2 jours, 200 € seront alors consommés en AE et en CP au niveau budgétaire, ainsi que 200 € comptabilisés en charges. Quelques mois plus tard, l'agent mobilise 4 jours de son CET pour poser des congés. En conséquence, la provision budgétaire doit être revue à la baisse (-100 € en AE en CP) au sein de l'enveloppe de personnel et en période d'inventaire, une reprise de provision de 500 € sera comptabilisée pour matérialiser l'extinction totale du risque.

L'examen des provisions passées en comptabilité générale (comme ici pour un CET mais le raisonnement est identique en cas de litige avec un fournisseur par exemple) permet ainsi d'éclairer la programmation budgétaire.

2) Le cas des amortissements :

L'information portée par la comptabilité générale relative à la dépréciation d'un actif si elle permet de matérialiser financièrement la vétusté, ne donne pas la réponse aux questions suivantes : le bien sera-t-il in fine renouvelé ? Si oui, quand le renouvellement est-il programmé ? Le montant relatif à son renouvellement sera-t-il supérieur au coût historique comptabilisé ? La perte de valeur d'un actif comptabilisée en N nécessite donc de se poser la question de son renouvellement et donc de l'inscription, dans le cadre de la programmation budgétaire, de crédits en AE et CP sur le ou les exercices sur lesquels interviendront l'engagement juridique et le paiement du nouvel actif. Cela ne peut se réaliser que sur la base des hypothèses que seul l'ordonnateur peut définir.

Exemple : amortissement et renouvellement d'une flotte automobile.

Un organisme acquiert une flotte automobile pour 1 M€. Il voit chaque année ses actifs se déprécier au rythme des amortissements, soit 200 K€ si on retient un amortissement linéaire sur 5 ans. Cette information ne permet pas à l'ordonnateur de déterminer ni le budget d'entretien courant nécessaire pour maintenir en état de fonctionner cette flotte, ni le moment où les conditions économiques du renouvellement de celle-ci. En effet, l'ordonnateur peut envisager de renouveler sa flotte avant ou après l'amortissement complet en fonction de l'utilisation réelle, de prendre des véhicules d'une gamme inférieure (le montant du budget de renouvellement sera alors vraisemblablement inférieur à 1 M€), ou encore de choisir un système de location longue durée pour les véhicules hybrides et électriques (cf. circulaire Premier ministre du 20 avril 2017), ce qui étalerait l'effort financier dans le temps et réduirait l'impact sur le solde budgétaire l'année du renouvellement.

La comptabilité générale apporte ici une information sur l'état du patrimoine, cette information permettant d'améliorer la qualité de la programmation budgétaire. Toutefois, le degré de dépréciation d'un actif ne saurait être le seul support de la prise de décision : seule la programmation budgétaire pluriannuelle en AE et en CP peut matérialiser les hypothèses de renouvellement des actifs et leurs conséquences sur la santé financière de l'organisme.

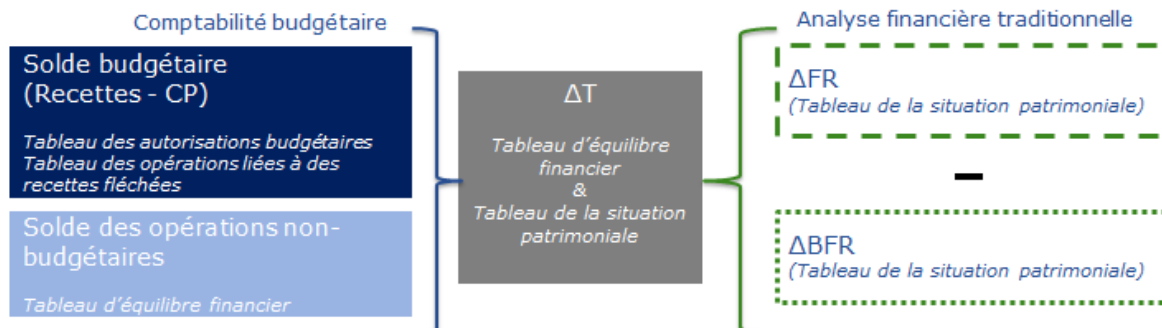
Pour aller plus loin :

**La mission Accompagnement GBCP a présenté plusieurs web-conférences sur l'articulation entre les deux comptabilités (23 mai et 21 novembre 2017, 14 et 25 juin 2018).
Les supports, enregistrements et questions/réponses sont disponibles sur Budget +.
Deux planches sont reprises en annexe 9 de la présente circulaire.**

⁵ Comptabilité en droits générale voire comptabilité analytique et comptabilité auxiliaire

9- ARTICULATION ENTRE COMPTABILITE BUDGETAIRE ET COMPTABILITE GENERALE

Planches extraites du support de la webconférence « Articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale » du 23 mai 2017 (disponible sur Budget +).

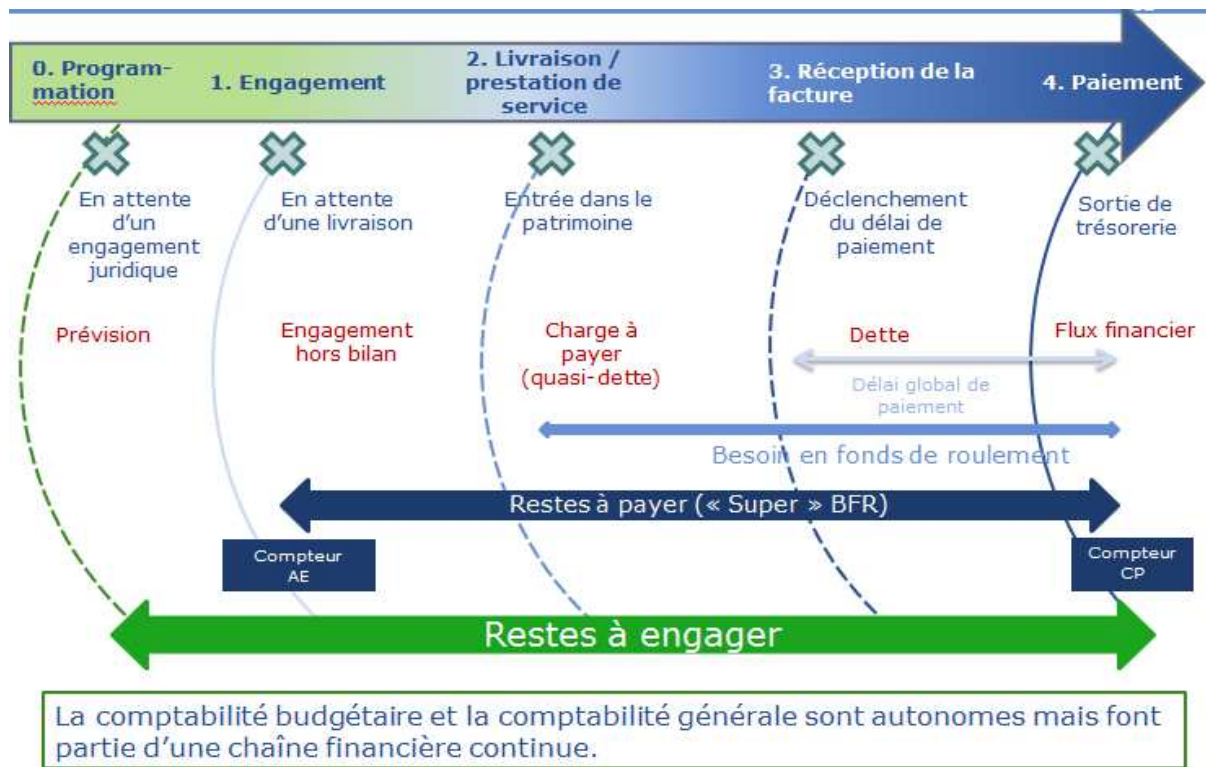


- ▶ Il y a deux chemins pour calculer la variation de trésorerie : par les instruments de l'analyse financière (différence entre ΔFR et ΔBFR) ou par la comptabilité budgétaire pour sa partie caisse (solde budgétaire + solde des opérations non budgétaires).
- ▶ Il y a deux chemins possibles pour calculer le solde budgétaire : par le bas de bilan (Recettes – CP) ou par le haut de bilan (variation du fonds de roulement + une partie du BFR – opérations bilanciellles non budgétaires).



Cette réconciliation des deux comptabilités n'est possible que par l'utilisation exhaustive des objets de gestion adéquats dans le cadre d'une chaîne financière continue entre ordonnateur et comptable. L'agent comptable, lors d'écriture de trésorerie, doit systématiquement vérifier que ces actions marquent bien le tableau des autorisations budgétaires ou celui de l'équilibre financier !

UNE CHAÎNE FINANCIÈRE CONTINUE



10. OUTIL D'AIDE A L'ANALYSE D'UN BUDGET

L'outil suivant est complémentaire au tableau de synthèse budgétaire et comptable (tableau n°10 de la liasse budgétaire, cf annexe 8) pour l'analyse du budget d'un organisme.

Il précise dans un premier temps comment appréhender la situation sur le moyen-long terme en s'appuyant sur les tableaux des opérations pluriannuelles et les restes-à-payer. Dans un second temps, il porte sur le court-moyen terme en croisant quatre critères (variation du fonds de roulement, solde budgétaire, variation de la trésorerie et variation du besoin en fonds de roulement), permettant de déterminer différents cas de figure quant à la situation financière d'un organisme.

Dans chaque cas de figure, un code couleur précise le degré de risque d'insolvabilité (vert = situation saine, jaune situation saine a priori mais à surveiller, orange = risque d'insolvabilité à moyen terme, rouge = risque d'insolvabilité élevé). Une liste de questions à se poser a été dressée et renvoie aux indicateurs inscrits dans le tableau de synthèse budgétaire et comptable et vers les tableaux pluriannuels en AE/CP.

Examen à long terme

Données à prendre en compte : trésorerie, restes à payer, programmation pluriannuelle (restes à engager, restes à encaisser => colonnes 9 et 10 du tableau des opérations pluriannuelles en exécution).

Niveau de trésorerie final N + restes à encaisser N+1 et suivants
 \geq
 restes à engager + restes à payer N+1 et suivants

Niveau de trésorerie final N + restes à encaisser N+1 et suivants
 \leq
 restes à engager + restes à payer N+1 et suivants

Examen à court-moyen termes

Données à prendre en compte : solde budgétaire, variation de fonds de roulement, variation de besoin en fonds de roulement, et variation de trésorerie.

	Solde budgétaire > 0		Solde budgétaire < 0	
	Variation de Trésorerie > 0	Variation de Trésorerie < 0	Variation de Trésorerie > 0	Variation de Trésorerie < 0
Variation de Fonds de Roulement > 0	Variation du BFR < ou > à 0	Variation du BFR > à 0	Variation du BFR > à 0	Variation du BFR > à 0
			Variation du BFR < à 0	
Variation de Fonds de Roulement < 0	Notamment si le BFR est structurellement négatif	Variation du BFR > à 0	Variation du BFR < à 0	Variation du BFR < ou > à 0
		Variation du BFR < à 0		

Conseils de lecture pour l'examen à court-moyen termes

Il convient de lire ce tableau en commençant par la variation du fonds de roulement : une variation de fonds de roulement positive est un signe de bonne santé financière car cela indique que l'organisme crée de la richesse. Cependant, cela ne prémunit pas l'organisme de certains risques à moyen terme (opération générant des restes à payer sur des exercices à venir non couverts par des recettes) ou à court terme (opération équilibrée dans le temps mais générant un besoin de fonds de roulement important sur l'exercice à venir, susceptible de mettre à mal la trésorerie).

Dans un deuxième temps, il convient de regarder la situation du solde budgétaire. Ce dernier correspond au flux de trésorerie généré par le budget de l'organisme. Pour la majorité des organismes il correspond à la quasi-totalité de la variation de trésorerie mais pour certains organismes des montants non négligeables seront uniquement suivis via des opérations non budgétaires (emprunts, cautionnements, conventions de mandats...). Il est donc nécessaire de distinguer la variation de trésorerie issue du budget de l'organisme et les autres opérations non budgétaires d'encaissement/décaissement.

Au croisement de ces deux dimensions, il convient de s'appuyer sur les tableaux pluriannuels d'opérations afin de vérifier si les échéanciers de CP notamment ne sont pas susceptibles de mettre en difficulté la trésorerie de l'organisme.

Pour rappel, la variation du fonds de roulement (FR), la variation de trésorerie (T) et la variation du besoin en fonds de roulement (BFR) sont liés par l'équation bilancielle : $T = FR - BFR$. Le BFR est ici déduit de la variation de FR et de la variation de T.

Un BFR > 0 indique que l'organisme décaisse plus vite qu'il encaisse et donc qu'il est nécessaire de prélever sur la trésorerie afin de financer les opérations lancées. A l'inverse un BFR < 0 indique que l'organisme encaisse plus vite qu'il ne décaisse et donc que la trésorerie est abondée.

Points d'attention

Chaque situation est à apprécier en fonction :

- du niveau des restes à payer ;
- du niveau de fonds de roulement et du niveau de trésorerie. Ce dernier est à jauger en fonction du cycle infra-annuel des encaissements / décaissements sur la base du plan de trésorerie ;
- de l'historique d'évolution des restes à payer, du fonds de roulement et de la trésorerie ;
- de l'activité même de l'organisme (encaissement au comptant, besoins de financement important ...) afin de déterminer si le besoin en fonds de roulement est structurellement positif ou négatif ;
- il convient de faire la part de ce qui relève de l'exceptionnel (prélèvement sur la trésorerie pour financer un investissement) du chronique (prélèvements sur la trésorerie répétés).

Certains indicateurs sont à analyser également :

- la capacité d'autofinancement car elle représente la capacité d'un organisme à dégager un flux de trésorerie à partir de son activité ;
- les ratios de délai d'encaissement clients et de paiement fournisseurs car des variations peuvent indiquer notamment une augmentation du besoin en fonds de roulement ;
- les dotations aux amortissements et aux provisions qui sont à rapprocher de la programmation budgétaire en AE/CP.

Solde budgétaire / variation de la trésorerie :

Le solde budgétaire est un solde intermédiaire de la variation de la trésorerie, il valorise les flux de trésorerie générés par l'activité propre de l'organisme. Il peut donc arriver que d'une année sur l'autre ce solde varie sensiblement voire même qu'il soit déficitaire. Dans ce dernier cas il convient d'isoler ce qui relève des opérations fléchées (cf. tableau des opérations fléchées) car celles-ci peuvent générer des décalages de flux importants.

Il faut veiller à ce que l'organisme, quoiqu'il en soit, soit en mesure de faire face à ces engagements vis à vis de tiers financeurs (Etat, Union Européenne..) dans le cas d'opérations pour comptes de tiers.

Exemples de lecture croisée des différents indicateurs

- En présence d'un solde budgétaire positif, d'une variation de fonds de roulement positive et d'une variation de trésorerie positive, la soutenabilité à court et moyen termes est atteinte, que le besoin en fonds de roulement soit positif ou négatif.
- En présence d'un solde budgétaire positif, d'une variation de fonds de roulement positive et d'une variation de trésorerie négative, la soutenabilité à court et moyen termes est atteinte dès lors que le besoin en fonds de roulement est positif. Il convient de vérifier si des décaissements liés à des opérations de trésorerie non budgétaires peuvent expliquer cette situation (opérations au nom et pour le compte de tiers par exemple).
- En présence d'un solde budgétaire positif, d'une variation de trésorerie positive mais d'une variation de fonds de roulement négative, la situation est viable à court terme notamment si le besoin en fonds de roulement est négatif. Il convient de vérifier si la variation à la baisse du fonds de roulement est ponctuelle ou répétée.
- En présence d'un solde budgétaire positif mais de variations de trésorerie et de fonds de roulement négatives, la situation est viable si la variation du besoin en fonds de roulement est négative, en particulier si le niveau de besoin en fonds de roulement est structurellement négatif. Il convient de vérifier si des décaissements liés à des opérations de trésorerie non budgétaires peuvent expliquer cette situation (opérations au nom et pour le compte de tiers par exemple). En revanche si la variation du besoin en fonds de roulement est positive, un risque d'insolvabilité à moyen terme existe si le fonds de roulement ne se redresse pas pour couvrir le besoin en fonds de roulement. Il convient dans ce cas de vérifier si le solde budgétaire positif est dû à des opérations non budgétaires qui génèreraient des décalages de flux de trésorerie importants (remboursement d'emprunts par exemple).
- En présence d'un solde budgétaire négatif, mais de variations de fonds de roulement et de trésorerie positives, la situation est viable a priori car des décalages de flux d'encaissement peuvent expliquer que ponctuellement le solde budgétaire soit négatif. Il convient de vérifier si cela est dû à des opérations pluriannuelles. En revanche si la variation du besoin en fonds de roulement est négative, il y a un risque d'insolvabilité à moyen terme car une variation de besoin en fonds de roulement négative devrait permettre de dégager a priori un solde budgétaire positif. Il convient de vérifier si le solde budgétaire négatif est dû à des opérations pluriannuelles (fléchées ou non) qui génèreraient des décalages de flux de trésorerie importants.
- En présence d'un solde budgétaire et d'une variation de trésorerie négatifs mais d'une variation de fonds de roulement positive, la situation est viable a priori car des décalages de flux d'encaissement peuvent expliquer que ponctuellement le solde budgétaire soit négatif. Si le niveau de besoin en fonds de roulement est structurellement élevé, l'organisme doit disposer d'un niveau de trésorerie important.
- En présence d'un solde budgétaire et d'une variation de fonds de roulement négatifs, mais d'une variation de trésorerie positive, le risque d'insolvabilité est élevé si la variation du besoin en fonds de roulement est négative, car malgré une capacité à encaisser avant de décaisser, le solde budgétaire est négatif. Il peut arriver que des opérations pluriannuelles génèrent des impacts négatifs sur le solde budgétaire sur un ou plusieurs exercices. Il convient d'évaluer si cette situation est temporaire ou non et si la trésorerie s'était accrue au cours des exercices antérieurs ou si des encaissements sont prévus sur des exercices ultérieurs. Il convient de vérifier également si des opérations de trésorerie non budgétaires peuvent expliquer l'abondement de la trésorerie (nouvel emprunt, opérations pour au nom et pour le compte de tiers, etc...).
- En présence d'un solde budgétaire, d'une variation de fonds de roulement et d'une variation de trésorerie négatifs et d'une variation du besoin en fonds de roulement positive, le risque d'insolvabilité est élevé car le fonds de roulement ne finance pas le besoin en fonds de roulement et seule la trésorerie est mise à contribution. Il peut arriver que des opérations pluriannuelles génèrent des impacts négatifs sur le solde budgétaire sur un ou plusieurs exercices. Il convient d'évaluer si cette situation est temporaire ou non et si la trésorerie s'était accrue au cours des exercices antérieurs ou si des encaissements sont prévus sur des exercices ultérieurs. Il convient de vérifier si des opérations de trésorerie non budgétaires peuvent expliquer l'abondement de la trésorerie (nouvel emprunt, opérations pour au nom et pour le compte de tiers, etc...).
- En présence d'un solde budgétaire, d'une variation de fonds de roulement, d'une variation de trésorerie et d'une variation du besoin en fonds de roulement négatifs, le risque d'insolvabilité est élevé car malgré la capacité d'encaisser avant de décaisser, le solde budgétaire est négatif. Il peut arriver que des opérations pluriannuelles génèrent des impacts négatifs sur le solde budgétaire sur un ou plusieurs exercices. Il convient d'évaluer si cette situation est temporaire ou non et si la trésorerie s'était accrue au cours des exercices antérieurs ou si des encaissements sont prévus sur des exercices ultérieurs. Il convient de vérifier si des opérations de trésorerie non budgétaires peuvent expliquer l'abondement de la trésorerie (nouvel emprunt, opérations pour au nom et pour le compte de tiers, etc...).

11. METHODOLOGIE DE CALCUL DU TAUX DE MISE EN RESERVE PONDEREE SUR LA SCSP : EXEMPLES

*La SCSP 2019 à prendre en compte par l'opérateur est le dernier montant notifié par le ou les responsables de programme.
Les cases en couleur sont à saisir, les autres résultent de calculs automatiques de manière à simplifier le travail des gestionnaires.*

METHODOLOGIE DE CALCUL DU TAUX DE MISE EN RESERVE PONDEREE SUR LA SCSP**OPERATEUR SOUMIS A LA COMPTABILITE BUDGETAIRE**

Données issues du tableau : " Budget initial 2018 de l'opérateur - Tableau d'autorisations budgétaires" en Euros

Clé de répartition retenue dans l'exemple ci-dessus :

CP Personnel	CP Fonctionnement	CP Intervention *	Total CP
5 300 000	15 000 000	678 000	20 978 000
25,26%	74,74%		100,00%
Dépenses de personnel	Autres dépenses	Total	
25,26%	74,74%	100,00%	

	Mise en réserve à 0,5% **	Mise en réserve à 3% **	Total
Montant initial de la SCSP en LFI 2019 du Programme X	16 000 000	4 042 330	11 957 670
Taux de mise en réserve	0,5%	3%	
Réserve 2019 sur la SCSP de l'opérateur	20 212	358 730	378 942

Montant initial de la SCSP en LFI 2019 du Programme X 16 000 000

Montant total de la réserve 2019 opérateur 378 942

Montant de la dotation globale 2019 nette de réserve à notifier à l'opérateur (inscription au BI 2019) 15 621 058

* CP notifiés via la SCSP dans le cas où aucun financement n'est prévu via le titre 6.

** Les taux définitifs pour l'année 2019 seront fixés lors du dépôt du PLF 2019 au Parlement.

OPERATEUR NON SOUMIS A LA COMPTABILITE BUDGETAIRE

Données issues du tableau : " Budget initial 2018 de l'opérateur - Tableau compte de résultat " en Euros, à l'exception des charges non décaissables (dotations aux amortissements et provisions, valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés)

Clé de répartition retenue dans l'exemple ci-dessus :

charges de personnel	charges de fonctionnement autres que les charges de personnel	charges d'intervention *	Total charges
3 000 000	10 000 000	500 000	13 500 000
22,22%	77,78%		100,00%
Charges de personnel	Autres charges		Total
22,22%	77,78%		100,00%

	Mise en réserve à 0,5% **	Mise en réserve à 3% **	Total
Montant initial de la SCSP en LFI 2019 du Programme X	10 000 000	2 222 222	7 777 778
Taux de mise en réserve	0,5%	3%	
Réserve 2019 sur la SCSP de l'opérateur	11 111	233 333	244 444

Montant initial de la SCSP en LFI 2019 du Programme X	10 000 000
---	------------

Montant total de la réserve 2019 opérateur	244 444
--	---------

Montant de la dotation globale 2019 nette de réserve à notifier à l'opérateur (inscription au BI 2019)	9 755 556
--	-----------

* CP notifiés via la SCSP dans le cas où aucun financement n'est prévu via le titre 6.

** Les taux définitifs pour l'année 2019 seront fixés lors du dépôt du PLF 2019 au Parlement.

ANNEXES : COMPTABILITE GENERALE

12. Annexe qualité comptable

Tableau de synthèse des instructions thématiques

Cette annexe liste les instructions thématiques applicables aux organismes régis par le titre III du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, leur intégration dans les différents fascicules de l'instruction comptable commune et leur périmètre d'exclusion :

Instruction	Intégration dans l'instruction comptable commune	Périmètre d'exclusion
Instruction du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif	Fascicule 20	-
Instruction du 14 octobre 2013 relative aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées	Fascicule 6	-
Instruction du 20 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des subventions reçues	Fascicule 19	-
Instruction du 20 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des opérations pluriannuelles	Fascicule 19	-
Instruction du 27 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des droits à congés, des CET, des heures supplémentaires et des heures complémentaires	Fascicule 12	-
Instruction du 29 janvier 2014 relative à la comptabilisation des transferts d'actifs entre entités du secteur public	Fascicule 6	-
Instruction du 31 janvier 2014 relative à la comptabilisation des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement	Fascicule 6	-
Instruction du 9 avril 2014 précisant les modalités de la mise en œuvre de la comptabilisation par composants des actifs prévue par l'instruction du 23 janvier 2006.	Fascicule 6	-
Instruction du 10 avril 2014 relative à la comptabilisation des changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs	Fascicule 14	M9-4
		M9-5
		M9-51
Instruction du 30 juin 2014 relative aux partenariats publics privés (PPP)	Fascicule 18	-
Instruction du 6 juillet 2015 relative aux modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention	Annexe dédiée	-

Les organismes qui n'appliquent pas le recueil des normes comptables des établissements publics et l'instruction comptable commune, appliquent le tome comptable des instructions M9-1, M9-2, M9-4, M9-5, M9-51, M9-10 et les instructions thématiques listées ci-dessus.

L'intégration complète des instructions thématiques dans l'instruction comptable commune est effective à compter de la gestion 2019.

Tableau des objets de gestion

Cette annexe liste les objets de gestion et leur impact en comptabilités générale et budgétaire :

Objet de gestion	Initiative	Exemples d'utilisation des objets de gestion *	Impacts	
			en comptabilité budgétaire	en comptabilité générale
Engagement juridique	Ordonnateur	Acte juridique par lequel l'organisme constate/crée une obligation qui entraînera une dépense vis-à-vis d'un tiers pour un montant déterminé	X	
Service fait	Ordonnateur	Constat de la réalité de la dette de l'organisme NB : en SFACT, le service fait vaut ordre de payer en lieu et place de la demande de paiement classique car, dans ce cas, c'est l'agent comptable qui émet la demande de paiement.		X
Certificat d'acquisition du droit	Ordonnateur	Constat de la réalité de la créance de l'organisme		X
Demande de paiement	Ordonnateur AC en SFACT	Charges encore non décaissées ou charges effectivement décaissées <i>Ex : paiement d'une facture</i>	X	X
Titre de recette	Ordonnateur	Produits encore non encaissés ou produits effectivement encaissés <i>Ex : encaissement d'une facture</i>	X	X
Demande de reversement	Ordonnateur	Remboursement d'une dépense avant la clôture de l'exercice <i>Ex : indu, subrogation (IJSS)</i>	X	X
Demande d'annulation ou de réduction de recette	Ordonnateur	Correction d'un titre de recette <u>avant</u> la clôture de l'exercice <i>Ex : erreur sur un titre non encaissé ou encaissé pour un montant net</i>	X	X
Demande de paiement d'avance	Ordonnateur AC en SFACT	Décaissement d'une avance <i>Ex : avance sur marché de travaux</i>	X	X
Titre de recette d'avance	Ordonnateur	Encaissement d'une avance sur recettes <i>Ex : avance sur commande clients</i>	X	X
Demande de correction	Ordonnateur AC	Correction d'une écriture budgétaire ou comptable <i>Ex : Modification d'une imputation budgétaire et / ou comptable</i>	X	X
Demande de compensation	AC	Compensation entre une dette et une créance dans les conditions fixées par l'article 1290 du Code civil <i>Ex : Dette de 30 € / créance de 20 € envers le même fournisseur = décaissement de 10 €</i>	X	X
Demande de versement	Ordonnateur AC	Comptabilisation d'une opération avec flux financier (encaissement ou décaissement) <i>Liste non exhaustive d'exemples avec indication des comptes non budgétaires correspondants (issus du plan de comptes commun) :</i> <ul style="list-style-type: none"> • Emprunts : comptes 164, 167, 168, 267 (hors 2676 car les avances sont budgétaires), 274, 423 • Dépôts et cautionnements : 165, 275 • Comptes de liaison : 185 • Opérations au nom et pour le compte de tiers : comptes de TVA de racine 445 • Régies d'avances et accreditifs : comptes de racine 54 		X
Demande de comptabilisation	Ordonnateur	Comptabilisation d'une opération sans flux financier <i>Liste non exhaustive d'exemples avec indication des comptes non budgétaires correspondants (issus du plan de comptes commun) :</i> <ul style="list-style-type: none"> • Opérations d'inventaire : <ul style="list-style-type: none"> - Charges à payer et produits à recevoir : 408, 418, 428, 438, 448, 468 ; - Charges et produits constatés d'avance : 486, 487 ; - Dotations et reprises aux amortissements, dépréciations et provisions : 15, 28, 290, 39, 49, 59, 68, 78 ; - Intérêts courus : 1688, 2678, 2688, 2768, 4088, 4188, 4438, 5088, 518, 5198 ; 		X

* Pour les définitions des différents objets de gestion, se reporter au DPG version 3.3, fascicule Comptabilités, page 11.

Questionnaire de qualité comptable

Ce questionnaire sera adressé sous forme dématérialisé à tous les agents comptables à compter du décembre 2018 et devra être renvoyé complété au plus tard le 31 janvier 2019.

1 – Recensement des partenariats public-privé

Des opérations de partenariats public-privé sont-elles en cours au sein de votre organisme ?	Oui	Non

Si oui, veuillez remplir le tableau ci-dessous :

Tableau de recensement des partenariats public-privé						
Libellé du contrat	Montant global du contrat (en euros)	Montant des dépenses au 31/12/2017 (en euros) (A)	Montant des dépenses au cours de l'exercice 2018 (en euros) (B)	Montant des dépenses au 31/12/2018 (en euros) (A+B)	Montant des dotations reçues de l'État au titre du PPP au 31/12/2018 (en euros)	Date d'achèvement

2 – Situation en matière de comptabilisation du parc immobilier

Si des biens immobiliers sont contrôlés, ceux-ci sont-ils TOUS comptabilisés au bilan ?	Oui	Non
Si Oui, avez-vous transmis le certificat « Biens comptabilisés » ?		
Si Non, pour quelle raison ces biens ne sont pas encore comptabilisés ?		
Avez-vous enregistré des écritures de corrections du parc immobilier, impactant également un compte de classe 104, sur l'exercice 2018 ?		
Si Oui, avez-vous transmis le Tableau récapitulatif des corrections au bureau CE-2B ?		
Des régularisations ultérieures sur le parc immobilier seront-elles encore nécessaires ?		

3 – Situation en matière d'immobilisations corporelles (Hors parc immobilier)

Y a-t-il un rapprochement régulier de l'inventaire physique avec l'inventaire comptable ?	Oui	Non
Si non, à quelle échéance votre organisme aura régularisé cette situation ?	31/12/19	Préciser si autre :

4 – Recensement des dispositifs d'intervention

Des dispositifs d'intervention sont-ils gérés au sein de votre organisme ?	Oui	Non

Si oui, veuillez remplir le tableau ci-dessous :

Tableau de recensement des dispositifs d'intervention					
Nom du dispositif	Ministère de réconciliation du dispositif ou Tiers	L'organisme détermine les critères d'attribution, les montants versés et/ou intervient dans le choix des bénéficiaires (O/N)	Qualification du dispositif	Traitement comptable	
			T : compte de tiers	P : provision	Montant inscrit dans les comptes clos 2018
			P : compte propre	EHB : engagement hors bilan PEHB : provision et engagement hors bilan	

5 – Recensement du référentiel comptable

Votre organisme applique le recueil des normes des établissements publics ?	En 2018	Préciser si autre :

Tableau récapitulatif des corrections sur le parc immobilier
mis à disposition par l'État

Nom de l'établissement : Exercice comptable : AAAA						
	Avant correction		Correction *		Après correction	
Compte n°	Solde débiteur	Solde créditeur	au débit	au crédit	Solde débiteur	Solde créditeur
102 (hors neutralisation d'amortissement)						
104 (hors reprise)						
1049						
110 ou 119						
134						
21						
281						
Total :						
Date :	Observations éventuelles :					

* Le total des débits doit être égal au total des crédits.

* N'indiquer que les corrections, sans les mouvements de l'exercice.

Signature de l'Agent comptable :

A renvoyer à :

Direction Générale des Finances Publiques, Service Comptable de l'Etat, Bureau CE-2B, 120 rue de Bercy, Bât. Necker, Teledoc 753, 75572 Paris Cedex 12.

ou après l'avoir scanné par courriel à bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr

13. RECONCILIATION DES DETTES ET CREANCES RECIPROQUES

A. Réconciliation des dettes et créances réciproques avec les tiers

I. Objectifs, finalités et enjeux

La corroboration des données figurant dans les états financiers d'une entité par comparaison avec les données disponibles dans une autre entité, en relation avec la première, est une technique d'audit et de fiabilisation comptable largement utilisée par les commissaires aux comptes des établissements pratiquant la certification, dans le cadre de la norme d'exercice professionnel 505 « les demandes de confirmation des tiers ». Le commissaire aux comptes utilise cette méthode lorsqu'il l'estime nécessaire à la collecte d'éléments suffisants et appropriés pour vérifier une information comptable.

Cette procédure permet concrètement de s'assurer que les éléments comptabilisés dans les comptes des différentes entités concernant des opérations réciproques sont effectivement cohérents et, dans le cas contraire, de prendre les mesures correctives qui s'imposent afin d'éviter les observations des certificateurs.

Afin de s'assurer de la qualité des opérations enregistrées dans ses comptes, un établissement public doit mettre en œuvre une procédure de réconciliation, pour les données de montant significatif, avec l'ensemble des tiers avec lesquels il a des liens financiers, et pas seulement avec l'État.

Ces travaux devront notamment être réalisés par les établissements dont les comptes ne font pas l'objet d'une procédure de certification par des commissaires aux comptes.

II. Travaux à conduire

La technique est généralement utilisée pour confirmer ou infirmer :

- un solde de compte et les éléments le composant ;
- les termes d'un contrat ou l'absence d'accords particuliers susceptibles d'avoir une incidence sur la comptabilisation de produits ;
- l'absence d'engagements hors bilan.

L'établissement public peut adresser une demande fermée ou ouverte. Dans le premier cas, le tiers interrogé donne son accord sur l'information fournie par l'établissement public. Dans le second cas, le tiers fournit lui-même l'information.

De manière non exhaustive, la demande peut être adressée :

- aux clients de l'établissement public, sous forme de demande fermée, le tiers précisant s'il est en accord avec le solde relevé dans les comptes de l'établissement ;
- aux fournisseurs pour obtenir, par exemple, un état du solde au nom de l'établissement, des livraisons non encore facturées, des effets acceptés non encore échus, des avances sur commandes en cours, des montants de factures avec clause de réserve de propriété..., la demande est donc le plus souvent ouverte ;
- aux banques et directions départementales ou régionales des finances publiques pour obtenir les soldes en comptes courants, le montant des emprunts éventuels, des effets escomptés, des garanties, les relevés de comptes, le nom des personnes détentrices de l'autorisation de signature, etc. ;
- aux établissements publics éventuellement concernés par des relations patrimoniales, financières, etc. avec l'établissement public concerné ;
- aux avocats (état des litiges, risques encourus...), sociétés d'assurance ou experts fiscaux (couverture des polices, ...), ...

L'établissement public, agissant en lieu et place du certificateur, a la maîtrise de la sélection des tiers à qui il souhaite adresser ses demandes de confirmation, de la rédaction et de l'envoi de ces demandes, ainsi que des éventuelles relances, de la réception et de l'analyse des réponses.

En cas de non-concordance de la réponse du tiers avec les éléments comptables détenus par l'établissement, ce dernier doit poursuivre ses échanges de manière à identifier l'origine de l'anomalie et à procéder, le cas échéant, à une correction.

III. Conseils pratiques et exemples

Cette démarche, déterminante en termes de sincérité des comptes, doit être adaptée en fonction des caractéristiques propres à chaque établissement public.

En effet, s'il est toujours important de vérifier les situations bancaires et d'obtenir les informations émanant de tiers permettant d'évaluer les risques pouvant conduire à des provisions/dépréciations, il convient pour les « clients » et « fournisseurs » d'avoir une démarche sélective, fondée sur le caractère significatif des enjeux concernés.

La démarche de réconciliation des informations comptables devant être pragmatique, il est en effet conseillé à chaque établissement de sélectionner les clients et fournisseurs présentant un solde (ou un pourcentage) significatif par rapport aux soldes des comptes clients ou fournisseurs. Ce critère, déterminé selon l'appréciation de l'établissement, devra conduire à l'actualisation de la liste des tiers sur chaque exercice comptable.

De même, il appartient à chaque établissement d'apprécier l'intérêt d'appliquer cette démarche de façon infra-annuelle et éventuellement itérative en amont de la période d'inventaire de façon à anticiper d'éventuelles anomalies.

Des modèles de lettre sont à la disposition des agents comptables des établissements publics nationaux sur Ulysse⁶. Ces propositions de lettre de circularisation peuvent être adaptées par chaque établissement, en fonction de ses spécificités.

IV. Documentation de référence

Norme d'exercice professionnelle 505 des commissaires aux comptes « les demandes de confirmation des tiers » sur le site de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (<http://www.cncc.fr>)

B. Réconciliation des dettes et créances réciproques Etat – Entités contrôlées

I. Objectifs, finalités et enjeux

La corroboration des données figurant dans les états financiers d'une entité avec celles figurant dans ceux d'une autre entité en relation avec la première est une technique d'audit et de fiabilisation comptable largement utilisée par les certificateurs (Cour des comptes pour l'Etat et commissaires aux comptes des établissements).

La procédure de réconciliation des dettes et créances réciproques pratiquée par l'État avec les organismes permet de s'assurer que les éléments comptabilisés dans les comptes des différentes entités concernant des opérations réciproques sont effectivement cohérents et, dans le cas contraire, de prendre les mesures correctives qui s'imposent.

II. Travaux à conduire

Les travaux sont à conduire conformément à la fiche du kit de clôture CH-ENTCONT-1 – Réconciliation annuelle entre l'Etat et ses entités contrôlées qui traite notamment des subventions pour charges de service public, des transferts directs et indirects (pour le cas spécifique des transferts indirects, voir notamment l'annexe n°5 du guide) et des dotations en fonds propres.

⁶ Nausicaa/Gestion publique/Opérateurs de l'Etat et EPN/Qualité comptable/Clôture des comptes/Réconciliation des dettes et créances

III. Modalités de restitution

Comme précisé dans le kit de clôture mentionné ci-dessus et mis à jour annuellement, les données seront centralisées par les **CBCM** et restituées au service comptable de l'État sous la forme **d'un tableau de synthèse des travaux de réconciliation par entité contrôlée (annexe 2 de la fiche CH-ENTCONT-1)**.

IV. Calendrier

Le calendrier est fixé annuellement *via* le guide précité par le service comptable de l'État de la DGFIP. A titre informatif, les travaux de réconciliation sont à effectuer dans le cadre des travaux d'inventaire (janvier-février N+1 pour la clôture N).

V. Documentation de référence

Guide de procédure précité relatif au chantier de réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'Etat et ses entités contrôlées. Chemin d'accès sous Nausicaa: [Accueil](#) > Gestion publique > [Comptabilité - dépense de l'Etat et Recettes non fiscales](#) > Clôture des comptes > Clôture courante > Kit de clôture des comptables.

RECONCILIATION DES DETTES ET CREANCES RECIPROQUES AVEC L'ÉTAT

RECENSEMENT DES DISPOSITIFS D'INTERVENTION

Tableau synthétique à renvoyer par chaque établissement avant le 30 novembre 2018 au DCM de tutelle :

Etablissement :	
Opérateur (O/N):	

A RETOURNER AU DCM AVANT LE 30 NOVEMBRE 2018			
---	--	--	--

Dispositif d'intervention mis en œuvre par l'établissement	Ministère de réconciliation du dispositif	L'établissement détermine les critères d'attribution des aides ou des subventions, les montants versés et/ou intervient dans le choix des bénéficiaires (O/N)	La source du financement du dispositif est interne à l'entité (autofinancement ou ITAF) (O/N)	L'entité comptabilise ce dispositif en compte de Tiers ou en compte Propre (T/P)	L'entité comptabilise une charge à payer au titre de ce dispositif (O/N)	L'entité comptabilise une provision pour charges au titre de ce dispositif (O/N)	L'entité comptabilise un engagement hors bilan donné au titre de ce dispositif (O/N)

ANNEXES : CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE ET CONTROLE INTERNE COMPTABLE

14- CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE : FONDAMENTAUX ET ILLUSTRATIONS

1. Cadre réglementaire

Le cadre réglementaire relatif au contrôle interne budgétaire est précisé dans les textes suivants :

- Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, en particulier l'article 215 ;
- L'arrêté du 17 décembre 2015 relatif au cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable pris en application de l'article 215 du décret 2012-1246 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique .

2. Définition et objectifs

Le **contrôle interne budgétaire (CIB)** se compose de l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents mis en œuvre au sein de l'organisme pour **maitriser les risques** susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs de **qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité de la programmation et de son exécution**.

3. Rôle des acteurs

a) **L'organe délibérant**

L'organe délibérant dispose d'une mission générale d'orientation et de surveillance. Il doit disposer d'une **vision globale des risques budgétaires majeurs** auxquels l'organisme est exposé ainsi que des actions mises en place pour leur couverture. A ce titre, au moins une fois par an :

- il est informé de l'état de déploiement du CIB de l'organisme ;
- il **valide le plan d'action** établi sur la base de la cartographie des risques budgétaires.

b) **L'organe dirigeant**

L'organe dirigeant met en œuvre le cadre de référence du contrôle interne budgétaire et comptable de l'organisme et est en charge :

- de faire préparer et valider la **cartographie des risques budgétaires** ;
- de définir la stratégie de couverture des risques ;
- de traduire celle-ci en un plan d'action, soumis à validation de l'organe délibérant.

c) **L'ordonnateur**

Il prépare les budgets de l'organisme avant de les présenter à l'organe délibérant pour adoption. A ce titre, il est garant de la soutenabilité de la programmation et de son exécution. Il est chargé de la comptabilité des autorisations d'engagement et de la comptabilité des autorisations d'emplois et est garant de leur qualité.

d) **L'agent comptable**

Il est chargé de la comptabilité des crédits de paiement et des recettes, l'ordonnateur pouvant lui confier la tenue de la comptabilité des autorisations d'engagement.

e) **Le référent CIB de l'organisme**

En fonction des moyens et des besoins, un référent CIB est désigné au sein de l'organisme ayant pour fonction d'assister l'organe dirigeant dans la mise en œuvre des orientations du CIB.

Il anime la démarche au sein de l'organisme, sensibilise, forme et fournit un appui méthodologique et réalise le suivi des actions conduites en interne.

f) **Le contrôleur budgétaire ou le contrôleur économique et financier**

Le contrôleur budgétaire exerce son contrôle sur l'exécution du budget : il apprécie le caractère soutenable de la gestion au regard de l'autorisation budgétaire et la qualité de la comptabilité budgétaire.

Il **évalue le dispositif de CIB de l'organisme** au regard notamment des résultats des différents contrôles.

Pour les organismes assujettis au contrôle économique et financier de l'Etat, le contrôleur a pour mission d'analyser les risques et d'évaluer les performances de l'organisme en veillant aux intérêts patrimoniaux de l'Etat.

Le contrôleur budgétaire ou le contrôleur économique et financier adapte les modalités de son contrôle en fonction de la situation de l'organisme, de la qualité de sa gouvernance, de l'efficacité du contrôle interne budgétaire mis en place et des enjeux budgétaires et financiers (articles 215 et 220 du décret GBCP).

g) Le ministre chargé du budget et les ministères de tutelle

Le ministre chargé du budget s'assure, en lien avec les ministres de tutelle, de la mise en œuvre du cadre de référence, dont les organismes doivent **rendre compte** (enquête annuelle).

Les **référents CIB au sein des ministères de tutelle** veillent à la diffusion dans les organismes des orientations du CIB fixées par le ministre chargé du budget et les ministres de tutelle ; ils en suivent la déclinaison et accompagnent les organismes dans leur démarche.

4. Conditions et modalités de mise en œuvre

a) L'organisation des tâches, des acteurs et des contrôles

L'organisme doit définir pour l'ensemble des fonctions budgétaires : les tâches à effectuer, les acteurs chargés de leur exécution, les actions et points de contrôle à mettre en œuvre. L'organisation de ces fonctions est adaptée aux risques et aux enjeux identifiés par l'organisme ; elle est transcrite dans des **organigrammes fonctionnels nominatifs** (OFN).

b) Le recensement, la hiérarchisation des risques et le plan d'action

L'organisme doit identifier les risques majeurs susceptibles d'avoir un impact sur la qualité de sa comptabilité budgétaire et la soutenabilité de sa programmation et de son exécution.

Une fois identifiés, les risques sont évalués et hiérarchisés en fonction de leur criticité, des enjeux associés et sont consignés sous la forme d'une **cartographie**. Cette cartographie des risques budgétaires est actualisée au moins une fois par an et présentée à l'organe délibérant.

Le **plan d'action** présente les actions destinées à renforcer les dispositifs de CIB, les acteurs responsables de leur mise en œuvre et les échéances fixées. Ce plan d'action est actualisé au moins une fois par an et validé par l'organe délibérant de l'organisme.

c) La traçabilité

La traçabilité est organisée pour permettre, à tout moment, à toute personne de justifier toute opération budgétaire qu'elle a réalisée. Les acteurs doivent pouvoir être identifiés et les documents être conservés et accessibles.

d) La documentation et la formation

Les procédures relatives à la fonction budgétaire doivent être documentées par la description des tâches à exécuter, des acteurs concernés et des mesures de contrôle interne attendues. Cette documentation est mise à jour, explicitée et diffusée.

Les acteurs de la fonction budgétaire sont régulièrement formés aux normes et procédures budgétaires ainsi qu'au contrôle interne budgétaire.

e) Les systèmes d'information

Les systèmes d'information rendent possibles l'identification, la saisie et l'échange d'informations sous une forme et dans des délais qui permettent aux responsables et à toute autre personne concernée d'exercer leurs responsabilités. Les autorités hiérarchiques déterminent les délégations et les habilitations informatiques.

5. Objectifs du CIB et illustrations

• Qualité de la comptabilité budgétaire :

L'objectif de qualité de la comptabilité budgétaire vise à la tenue rigoureuse de la comptabilité budgétaire.

Garante d'une **information budgétaire fiable et pertinente** pour le pilotage et le compte rendu, la qualité de la comptabilité budgétaire suppose le **respect de la réglementation budgétaire** et repose sur les **critères** suivants : réalité, justification, présentation et bonne information, sincérité, exactitude, totalité, non-compensation, imputation, rattachement à la bonne période comptable et à l'exercice.

Illustration :

La qualité de la comptabilité d'engagement est un enjeu majeur de qualité de la comptabilité budgétaire. L'engagement représente le fait générateur le plus en amont de la chaîne de la dépense et emporte une obligation financière ferme pour l'organisme. La fiabilité de la tenue de sa comptabilité constitue la garantie d'une juste visibilité des engagements pris que l'organisme devra honorer quoi qu'il arrive, préalable à la bonne gestion et au bon pilotage budgétaires.

A cet égard, l'atteinte de l'objectif de qualité supposera par exemple que :

- Les engagements juridiques soient validés dans l'outil informatique pour tous les montants pour lesquels l'organisme s'est engagé fermement (pas de « tronçonnage ») afin de disposer de la vision la plus fiable des crédits de paiement à ouvrir et, par là même, du besoin de financement associé (*critères de réalité, de sincérité, d'exactitude et de totalité*) ;
- Les engagements juridiques soient validés dans l'outil au plus près du fait générateur, c'est-à-dire de la signature de l'acte d'engagement auprès du tiers, afin de pouvoir générer une écriture budgétaire et une consommation de crédits donnant aux acteurs du pilotage budgétaire (direction financière, autorités de contrôle ...) la meilleure information possible sur les crédits disponibles ainsi que le niveau des restes-à-payer, c'est-à-dire le besoin de crédits de paiement et de financements à venir (*critères de réalité, de présentation / bonne information, de sincérité, de rattachement à la bonne période comptable*) ;
- Les engagements juridiques, demandes de paiement directes et titres soient imputés sur les bonnes nomenclatures budgétaires afin de disposer d'un suivi de l'exécution du budget par nature, par destinations/origines voire par opérations cohérent par rapport aux prévisions, un rendu compte de qualité (au dirigeant, à l'organe délibérant, aux autorités de contrôle et de tutelle ...) et d'éclairer avec justesse et fiabilité les prises de décisions budgétaires (*critères d'imputation, de présentation / bonne information et de sincérité*) ;
- Alors même que la compensation d'une dette et d'une créance auprès d'un tiers peut ne générer aucun flux de trésorerie, les écritures relatives aux crédits de paiement et aux recettes ne doivent pas être compensées afin que le montant des restes-à-payer ne soient pas erroné (*critères de non compensation et de sincérité*).

S'agissant des organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, en l'absence de comptabilité des engagements fermes, la qualité de la comptabilité générale (droits constatés et caisse) voire celles d'autres sources d'information financière (comptabilités auxiliaires par exemple) garantira la qualité du pilotage et de l'exécution budgétaires.

• Soutenabilité de la programmation budgétaire et de son exécution :

L'objectif de **soutenabilité de la programmation et de son exécution** s'apprécie au regard du budget voté par l'organe délibérant, vise au respect de son contenu et, lorsqu'il s'applique, de son caractère limitatif.

La soutenabilité budgétaire s'apprécie au travers de **3 critères** : la qualité de la programmation budgétaire initiale sous-jacente du budget initial, la qualité du suivi et de l'actualisation de la programmation en cours de gestion et la soutenabilité de la gestion.

La soutenabilité de la programmation s'apprécie à l'échelle annuelle, infra-annuelle et pluriannuelle (cf. IV.2 de la présente circulaire).

Illustration :

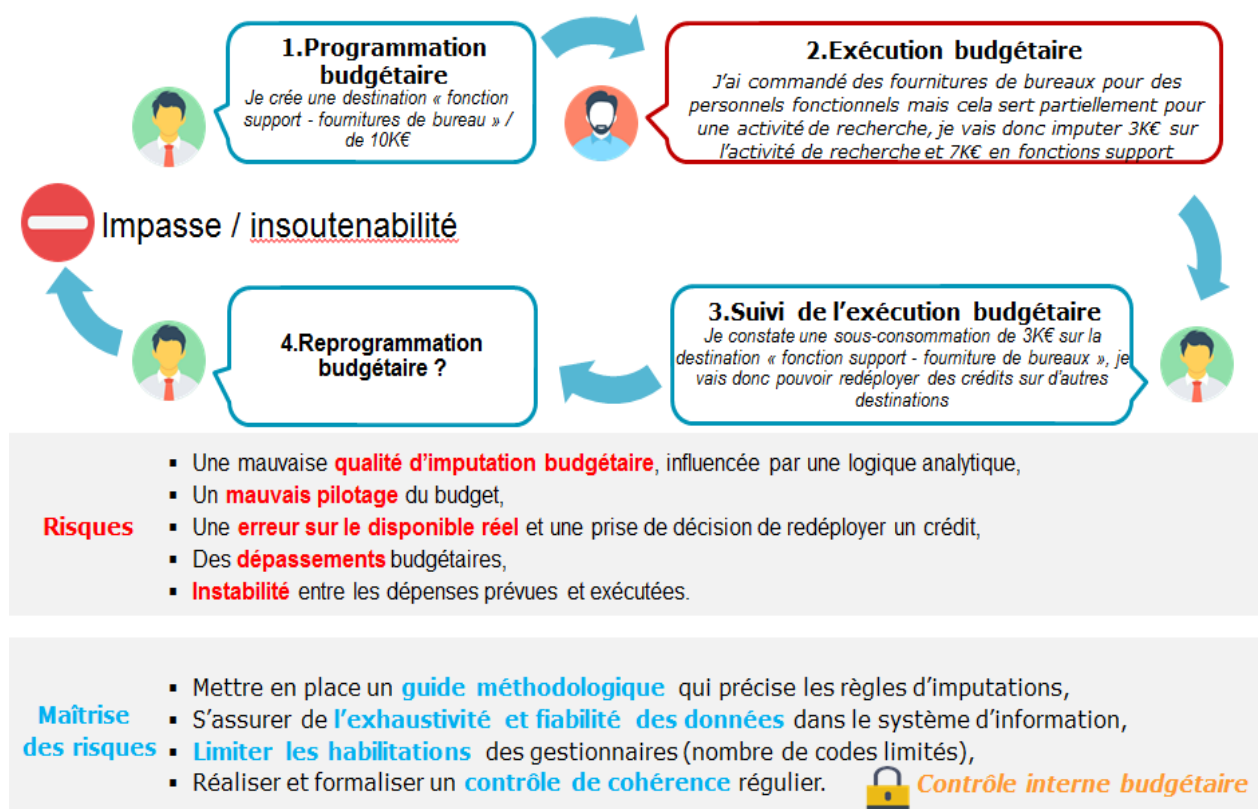
Une programmation de qualité représente le préalable à toute bonne appréciation de la soutenabilité de la trajectoire financière.

A cet égard, la qualité et la régularité du dialogue de gestion entre les services prescripteurs, acheteurs, juridiques et financiers, sont primordiales pour disposer d'informations financières exhaustives et fiables. La tenue régulière de points de suivi budgétaires et l'alimentation de tableaux de bord concourent à ce titre, directement à l'objectif de qualité de la programmation.

Une programmation de qualité est dépendante à la fois de la capacité d'un organisme à anticiper les aléas inhérents à sa gestion (qualité de la prévision/budgétisation) mais également à produire une information de qualité en exécution (comptabilisation). Sans exécution budgétaire fiable, les prévisions budgétaires seront « par construction » faussées.

ILLUSTRATIONS NON EXHAUSTIVES DE RISQUES BUDGETAIRES :

- Risques relatifs à la qualité de l'imputation :



• **Risques relatifs à la non exhaustivité des opérations en recette :**



Mauvaise pratique :
Les étapes de la chaîne en amont de l'encaissement n'ont pas été correctement réalisées et les pièces justificatives ne sont pas partagées entre acteurs

Bonnes pratiques :
J'émet régulièrement les titres de recettes.
J'apure les comptes d'attente.

• **Risques :**

- Sous réalisation des recettes
- Non encaissement de sommes dues

• **Maîtrise des risques :** **Contrôle interne**

- guide de procédures,
- points de suivis réguliers ordonnateur/comptable pour apurer les comptes d'attente,
- points réguliers services métiers/services financiers sur l'état d'avancement de opérations pluriannuelles (états financiers/bilans financiers de type programmes européens),
- interfaçage entre le logiciel métier gérant les conventions et le SI financier / utilisation du module conventions,
- mise en place d'un service facturier recettes (outil en cours d'expérimentation).

• **Risques relatifs à la non exhaustivité des opérations en dépense :**



Mauvaises pratiques :
J'ai passé une commande mais je ne l'ai pas retranscrite dans l'outil ;
J'ai passé une commande alors que je n'avais pas la délégation de signature.

Bonnes pratiques :
Je valide l'engagement juridique dans l'outil ;
J'exprime un besoin si je n'ai pas la qualité d'ordonnateur.

• **Risques :**

- Passation d'une commande par un acteur qui n'a pas la délégation de signature,
- Contournement de l'autorisation d'engager une dépense pouvant engendrer un dépassement sur le budget prévu et une régularisation a posteriori (budgets rectificatifs, BRU etc.),
- Absence de pilotage des dépenses effectuées,
- Paiement plus important que nécessaire,
- Paiement du mauvais service/bien ou mauvais créancier.

• **Maîtrise des risques :** **Contrôle interne**

- Tracer systématiquement dans l'outil les demandes d'achat et les EJ,
- Mettre à jour régulièrement des informations saisies dans l'outil,
- Attribuer des délégations de signature et contrôler la cohérence avec le SI financier,

- **Risques relatifs à un défaut d'organisation :**


Mauvaises pratiques :

Les étapes de la chaîne en amont du paiement n'ont pas été correctement réalisées et j'ai passé une commande sans délégation de signature


Bonnes pratiques :

Selon mon champ de compétence :
J'ai exprimé un besoin / J'ai engagé une dépense / J'ai constaté le service / J'ai certifié le service fait

- **Risques :**

- Porte ouverte à la fraude,
- Absence de pilotage des dépenses effectuées,
- Absence de fluidité de la chaîne de la dépense : absence de visibilité des acteurs et nombreux allers- retours entre services (« Qui a commandé ? Y-a-t-il eu un service fait ? » ...),
- Refus de paiement par l'agent comptable.

- **Maîtrise des risques :**


Contrôle interne

- Mettre en place une véritable chaîne intégrée qui responsabilise les acteurs à chaque étape,
- Fournir les informations financières au plus près des faits générateurs dans le SI financier,
- Mise en place d'un SFACT en fonction des enjeux et de la volumétrie des actes

15. ENQUETE 2018 RELATIVE AU DEPLOIEMENT DU CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE ET DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE AU SEIN DES ORGANISMES PUBLICS
--

Quel est le ministère de tutelle de votre organisme ? (en cas de cotutelle, ministère chef de file ; pour les GIP, ministère dont relève la / les activité(s) du GIP)

- Agriculture et Alimentation
- Armées
- Culture
- Économie et Finances publiques / Action et Comptes publics
- Éducation nationale / Enseignement supérieur, Recherche et Innovation
- Europe et Affaires étrangères
- Intérieur
- Justice
- Outre-mer
- Premier ministre
- Solidarités et santé / Sports / Travail
- Transition écologique et solidaire / Cohésion des territoires

Quel est l'acronyme officiel de votre organisme ? [_____]

Quel est le nom développé de votre organisme ? [_____]

Quel est le numéro SIREN de votre organisme ? | | | | | | | | | |

Quel est le numéro de votre organisme dans l'infocentre de la DGFIP ? [_____]

Votre organisme est-il un opérateur de l'Etat ?

- Oui
- Non

Votre organisme est-il soumis à la comptabilité budgétaire ?

- Oui
- Non

Eléments du budget initial 2018 de votre organisme

Total des crédits de paiement inscrits au tableau des autorisations budgétaires (si votre organisme est soumis à la comptabilité budgétaire) ou le total des charges et des immobilisations décaissables (si votre organisme n'est pas soumis à la comptabilité budgétaire) :

[_____] €

Total des prévisions de décaissements inscrites au tableau des opérations pour compte de tiers :

[_____] €

Masse salariale de votre organisme inscrite au budget initial 2018 :

[_____] €

Total des emplois rémunérés par votre organisme (ETPT inscrits au budget initial 2018) :

[_____]

Les fonctions et les périmètres budgétaires et comptables
--

1. **L'articulation de la maîtrise des risques budgétaires et comptables a-t-elle fait l'objet d'une analyse partagée entre l'ordonnateur et l'agent comptable ?**
 - Non
 - Non, mais c'est prévu
 - Oui

2. **La carte des processus budgétaires et comptables a-t-elle été réalisée ?**
 - Non
 - Oui, uniquement pour les processus budgétaires
 - Oui, uniquement pour les processus comptables
 - Oui, pour les processus budgétaires et comptables

Acteurs du CIB et du CIC

3. **Existe-t-il un document (en cours d'élaboration ou validé) organisant le contrôle interne budgétaire (CIB) et le contrôle interne comptable (CIC) au sein de votre organisme précisant notamment le rôle de chaque acteur ?**
 - Non
 - Oui, un document spécifique pour le CIB et aucun pour le CIC
 - Oui, un document spécifique pour le CIC et aucun pour le CIB
 - Oui, un document spécifique pour le CIB et un document spécifique pour le CIC
 - Oui, un document unique traitant du CIB et du CIC

S'il est répondu « Oui » (quelle que soit la modalité) à la question 3, aller à la question 3.A ou 3.B ou 3.C sinon passer à la question 4

3.A Pour le CIB, s'agit-il d'un document... ?

- En cours d'élaboration
- Validé

3.B Pour le CIC, s'agit-il d'un document... ?

- En cours d'élaboration
- Validé

3.C Pour le CIB et le CIC, s'agit-il d'un document... ?

- En cours d'élaboration
- Validé

4. **L'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) assure-t-il le pilotage du déploiement et/ou du renforcement du CIB et du CIC ?**
- Non
 - Pilotage uniquement du CIB
 - Pilotage uniquement du CIC
 - Pilotage conjoint du CIB et du CIC
5. **Un ou plusieurs membre(s) de l'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) a-t-il/ont-ils dans ses/leurs attributions de s'assurer de la mise en œuvre du CIB et du CIC ?**
- Non
 - Oui, mais il ne couvre que le CIB
 - Oui, mais il ne couvre que le CIC
 - Oui et il couvre le CIB et le CIC
6. **L'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) a-t-il constitué un comité chargé du pilotage et du suivi de la mise en œuvre du CIB et du CIC ?**
- Non
 - Oui, le comité traite seulement du CIB
 - Oui, le comité traite seulement du CIC
 - Oui, deux comités distincts pour le CIB et le CIC
 - Oui, un comité unique pour le CIB et le CIC
7. **Les référents CIB et CIC ont-ils été désignés ?**
- Non
 - La même personne a été désignée pour le CIB et le CIC
 - Deux personnes distinctes ont été désignées pour le CIB et le CIC
 - Seul le référent CIB a été désigné
 - Seul le référent CIC a été désigné

À compléter selon la réponse faite à la question 7

7.A S'agissant du référent CIB et CIC, merci d'indiquer :

Le nom du référent : ____ sa fonction : ____ son adresse mail : ____

(Si plusieurs référents ont été désignés, indiquer le nom et l'adresse mail du référent principal)

7.B S'agissant du référent CIB, merci d'indiquer :

Le nom du référent : ____ sa fonction : ____ son adresse mail : ____

(Si plusieurs référents ont été désignés, indiquer le nom et l'adresse mail du référent principal)

7.C S'agissant du référent CIC, merci d'indiquer :

Le nom du référent : ____ sa fonction : ____ son adresse mail : ____

(Si plusieurs référents ont été désignés, indiquer le nom et l'adresse mail du référent principal)

Conditions et modalités de mise en œuvre du CIB et du CIC
--

8. **Des organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN) ont-ils été déployés dans la fonction budgétaire ?**

- Non
- Oui, OFN déployés sur les processus budgétaires prioritaires
- Oui, OFN déployés sur l'intégralité de la fonction budgétaire

S'il est répondu « Oui » (quelle que soit la modalité) à la question 8, aller à la question 8.A, sinon passer à la question 9.

8.A Concernant la fonction budgétaire, les organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN) sont-ils actualisés dès que nécessaire (rotation de personnel, départs, arrivées...) afin de représenter, en permanence, la réalité de l'organisation ?

- OFN non actualisés
- OFN actualisés *a minima* une fois par an
- OFN actualisés dès que nécessaire

9. Des organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN) ont-ils été déployés dans la fonction comptable ?

- Non
- Oui, OFN déployés sur les processus comptables prioritaires
- Oui, OFN déployés sur l'intégralité de la fonction comptable

S'il est répondu « Oui » (quelle que soit la modalité) à la question 9, aller à la question 9.A, sinon passer à la question 10.

9.A Concernant la fonction comptable, les organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN) sont-ils actualisés dès que nécessaire (rotation de personnel, départs, arrivées...) afin de représenter, en permanence, la réalité de l'organisation ?

- OFN non actualisés
- OFN actualisés *a minima* une fois par an
- OFN actualisés dès que nécessaire

Recensement des risques et plan d'action

10. Au plus tard le 31 décembre 2018, l'organe délibérant (conseil d'administration, conseil de surveillance...) aura-t-il été informé de l'état de déploiement du CIB et du CIC ?

- Non
- Oui, uniquement pour le CIB
- Oui, uniquement pour le CIC
- Oui, pour le CIB et pour le CIC

11. Des cartes des risques budgétaires et comptables sont-elles actuellement formalisées et actualisées au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui, uniquement la cartographie budgétaire
- Oui, uniquement la cartographie comptable
- Oui, les cartographies sont distinctes
- Oui, les cartographies sont communes

S'il est répondu « Oui » (quelle que soit la modalité) à la question 11, aller à la question 11.A et/ou 11.B, ou 11.C sinon passer à la question 12

- **11.A** Année de la dernière actualisation de la cartographie budgétaire : ____
- **11.B** Année de la dernière actualisation de la cartographie comptable : ____
- **11.C** Année de la dernière actualisation de la cartographie commune : ____

12. Les cartes des risques budgétaires et comptables actualisées auront-elles été validées par l'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) au plus tard le 31 décembre 2018 ?

- Non
- Oui, uniquement la cartographie budgétaire
- Oui, uniquement la cartographie comptable
- Oui, pour les cartographies budgétaires et comptables distinctes
- Oui, la cartographie commune, budgétaire et comptable

Un plan d'action couvrant les risques budgétaires et comptables est-il actuellement formalisé et actualisé au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui, uniquement pour les risques budgétaires
- Oui, uniquement pour les risques comptables
- Oui, distinct pour les risques budgétaires et comptables
- Oui, commun pour les risques budgétaires et comptables

S'il est répondu « Oui » (quelle que soit la modalité) à la question 13, aller à la question 13.A et/ou 13.B, ou 13.C sinon passer à la question 14

- **13.A** Année de la dernière actualisation du plan d'action pour les risques budgétaires : ____
- **13.B** Année de la dernière actualisation du plan d'action pour les risques comptables : ____
- **13.C** Année de la dernière actualisation du plan d'action commun : ____

14. Le plan d'action couvrant les risques budgétaires et comptables, s'appliquant en 2019, aura-t-il été validé par l'organe délibérant (conseil d'administration, conseil de surveillance...) au plus tard le 31 décembre 2018 ?

- Non
- Oui, mais uniquement pour les risques budgétaires
- Oui, mais uniquement pour les risques comptables
- Oui, pour les risques budgétaires et comptables

15. Les intervenants et les interventions sont-ils tracés depuis le fait générateur jusqu'à l'enregistrement en comptabilité sur l'intégralité de la fonction budgétaire et comptable ?

- Non
- Oui, sur une partie de la fonction budgétaire et comptable
- Oui, sur l'intégralité de la fonction budgétaire et comptable

16. L'archivage des données budgétaires et comptables est-il assuré dans le respect d'un plan de classement qui garantit la conservation et l'accessibilité de ces données ?

- Non
- Oui, les données sont archivées sans plan de classement
- Oui, les données sont archivées selon un plan de classement

Documentation et formation

17. La documentation des procédures est-elle actualisée à échéance régulière au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui, partiellement
- Oui, totalement

18. La documentation des procédures est-elle facilement accessible au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui

19. La documentation des risques comptables élaborée par la DGFIP (les référentiels de contrôle interne comptable) ou les ministères de tutelle est-elle utilisée pour aider à l'identification des risques au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui, rarement
- Oui, fréquemment
- Oui, systématiquement

20. Un plan de formation a-t-il été formalisé afin de répondre aux besoins de formation sur les procédures et sur les outils de la fonction budgétaire ?

- Pas de réponse systématique aux besoins de formation
- Réponses aux besoins de formation mais non formalisées dans un plan de formation
- Existence d'un plan de formation formalisé

21. Un plan de formation a-t-il été formalisé afin de répondre aux besoins de formation sur les procédures et sur les outils de la fonction comptable ?

- Pas de réponse systématique aux besoins de formation
- Réponses aux besoins de formation mais non formalisées dans un plan de formation
- Existence d'un plan de formation formalisé

22. Les agents ont-ils suivi des actions de formation, de sensibilisation ou participé à des groupes de travail sur le dispositif de CIB et/ou de CIC ?

- Non
- Oui, uniquement sur le CIB
- Oui, uniquement sur le CIC
- Oui, sur le CIB et le CIC

Systèmes d'information budgétaire et comptable

23. Une réflexion sur le positionnement des contrôles est-elle réalisée à l'aune des évolutions organisationnelles ou informatiques ?

- Non, jamais
- Oui, rarement
- Oui, fréquemment
- Oui, systématiquement

24. Un suivi des habilitations informatiques et des délégations de pouvoir et de signature est-il organisé ?

- Non, jamais
- Oui, rarement
- Oui, fréquemment
- Oui, systématiquement

Évaluation des dispositifs de CIB et CIC – Audit interne

25. L'encadrement a-t-il tracé les contrôles de supervision a posteriori qu'il a réalisés afin de constituer une source d'informations pour renforcer le dispositif de CIB ?

- Absence de contrôles
- Contrôles non tracés
- Contrôles tracés
- Contrôles tracés et articulés avec ceux du CIC

26. L'encadrement a-t-il tracé les contrôles de supervision a posteriori qu'il a réalisés afin de constituer une source d'informations pour renforcer le dispositif de CIC ?

- Absence de contrôles
- Contrôles non tracés
- Contrôles tracés
- Contrôles tracés et articulés avec ceux du CIB

27. Avez-vous autoévalué la maturité de votre dispositif de CIC grâce à l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) ?

- Non
- Oui, de manière globale

- Oui, par processus pour les processus prioritaires

***S'il est répondu « Oui, par processus pour les processus prioritaires »,
merci de préciser le(s) processus :***

28. Un programme et un comité d'audit interne ont-ils été mis en place au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui, mise en place d'un programme
- Oui, mise en place d'un comité d'audit interne
- Oui, mise en place d'un programme et d'un comité d'audit interne

29. Les comptes de votre organisme sont-ils certifiés par un commissaire aux comptes?

- Non
- Oui

S'il est répondu « Oui » à la question 29, aller à la question 29.A, sinon fin du questionnaire.

29.A Le commissaire aux comptes a-t-il effectué une revue du dispositif de CIC déployé au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui

S'il est répondu « Oui » à la question 29A, aller à la question 29B, sinon fin du questionnaire.

29.B Le commissaire aux comptes a-t-il formulé des observations à son sujet ?

- Non
- Oui

Nom de la personne chargée de la validation du questionnaire : [_____]

Fonction de la personne chargée de la validation du questionnaire (à écrire en toutes lettres) : [_____]

Adresse mail de la personne chargée de la validation du questionnaire (à écrire en toutes lettres) : [_____]

Liste des ministères	Adresse de courriel du référent CIB des organismes publics	Adresse de courriel du référent CIC des organismes publics
Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation	claire.piecuch@agriculture.gouv.fr	claire.piecuch@agriculture.gouv.fr
Ministère des Armées	virginie.lenoble@intradef.gouv.fr	samuel.godinot@intradef.gouv.fr
Ministère de la Culture	laure.fournier@culture.gouv.fr	laure.fournier@culture.gouv.fr
Ministère de l'Economie et des Finances et ministère de l'Action et des Comptes publics	jean-pascal.chapat@finances.gouv.fr	Jean-pascal.chapat@finances.gouv.fr
Ministère de l'Education nationale et ministère de l'Enseignement supérieur, de la Recherche et de l'Innovation	deborah.be@education.gouv.fr	deborah.be@education.gouv.fr
Ministère de l'Europe et des Affaires étrangères	richard.mouthuy@diplomatie.gouv.fr	richard.mouthuy@diplomatie.gouv.fr
Ministère de l'Intérieur	odile.lorcet@finances.gouv.fr	odile.lorcet@finances.gouv.fr
Ministère de la Justice	monique.maryn@justice.gouv.fr	monique.maryn@justice.gouv.fr
Ministère des Outre-mer	sebastien.jeanselme@outre-mer.gouv.fr OU stefana.bernard@outre-mer.gouv.fr	sebastien.jeanselme @outre-mer.gouv.fr OU stefana.bernard@outre-mer.gouv.fr
Services du Premier Ministre	nicole.civatte@pm.gouv.fr	nicole.civatte@pm.gouv.fr
Ministère des Solidarités et de la Santé, ministère du Travail et ministère des Sports	pascal.abraham@sg.social.gouv.fr	jean-louis.mallinger@sg.social.gouv.fr
Ministère de la Transition écologique et solidaire et ministère de la Cohésion des territoires	opérateurs-daf@developpement-durable.gouv.fr	cyril.alquier@developpement-durable.gouv.fr

16. NOTICE D'ELABORATION DE L'OUTIL PROCESSUS – RISQUE – ACTION

L'outil processus - risque - action (OPRA) est un outil conçu pour répondre aux besoins des organismes de taille restreinte en termes de formalisation des dispositifs de contrôle interne budgétaire (CIB) et de contrôle interne comptable (CIC). Son principe est de regrouper la cartographie et le plan d'action sous la forme d'un tableau synthétique. Le nombre de lignes dépend du nombre de risques et donc d'actions mises en place, celui-ci ne doit pas excéder 10 lignes à échéance annuelle.

Les 8 colonnes doivent être renseignées de la manière suivante :

- la colonne « processus » permet de faire figurer le processus dans lequel le risque a été identifié ;
- la colonne « risque détecté » permet
 - d'inscrire le risque (un libellé concis et explicite en facilitera la compréhension) ;
 - d'indiquer le niveau de risque en le côtant selon l'échelle de cotation : très fort, fort, moyen, faible, très faible (code couleur)
- la colonne « objectif de CIB-CIC concerné » permet de préciser l'objectif de contrôle interne concerné : qualité des comptabilités ou soutenabilité budgétaire ;
- la colonne « origine du risque » implique pour l'organisme d'identifier si le risque est dû à un défaut d'organisation, de traçabilité, de documentation et formation ou de systèmes d'information ;
- la colonne « action » doit faire figurer l'action mise en place pour supprimer le risque identifié (de la clarté et de la simplicité de son énoncé dépendra l'efficacité de l'action) ;
- la colonne acteur concerné permet l'identification d'une personne de manière nominative ou d'un groupe de personnes s'ils sont plusieurs, porteurs de l'action ;
- la colonne « pourcentage de réalisation » permet de suivre le déroulé de l'action au fur et à mesure de sa réalisation (25-50-75-100%) ;
- l'échéance renseignée est celle au terme de laquelle l'action doit avoir été réalisée et le risque maîtrisé (elle peut être supra-annuelle (jusque N+2), annuelle ou infra-annuelle).

Processus	Risque détecté	Objectif de CIB-CIC concerné	Origine du risque (dû à un défaut de...)		Action	Acteur(s) concerné(s)	Pourcentage de réalisation	Echéance
			organisation					
			traçabilité					
			documentation et formation					
			systèmes d'information					
			organisation					
			traçabilité					
			documentation et formation					
			systèmes d'information					
			organisation					
			traçabilité					
			documentation et formation					
			systèmes d'information					
			organisation					
			traçabilité					
			documentation et formation					
			systèmes d'information					
			organisation					
			traçabilité					
			documentation et formation					
			systèmes d'information					
			organisation					
			traçabilité					
			documentation et formation					
			systèmes d'information					
			risque fort					
			risque moyen					
			risque faible					
			risque très faible					

ANNEXES : ACHAT

17. PROFESSIONNALISATION DE LA FONCTION

ANNEXE ACHAT- MODERNISATION DE LA FONCTION

Établissements publics et autres organismes concernés : les entités disposant d'un budget achat supérieur à 10 millions d'euros se doivent de transmettre leur programmation et leur bilan à la direction des achats de l'Etat en application de l'article 10 du décret n° 2016-247 du 3 mars 2016 (JORF du 4 mars 2016) créant la direction des achats de l'Etat et relatif à la gouvernance des achats de l'Etat et de l'article 3 de l'arrêté du 10 mai 2016 (JORF du 21 mai 2016).

Destinataire : L'annexe achat s'adresse au directeur achat ou chef du service achat de chaque entité. C'est à lui qu'il revient de rendre compte à la direction des achats de l'Etat, aux dates indiquées dans le texte ci-dessous, des actions achats, passées et à venir.

L'importance stratégique de la fonction achat au sein des établissements publics de l'Etat et des autres organismes est régulièrement rappelée par le Gouvernement. Des objectifs de politique publique ont été assignés aux achats. La direction des achats de l'Etat s'est vue notamment confier, dans un souci d'efficacité, le suivi de la programmation et la consolidation des actions menées par les établissements publics afin d'être en mesure d'indiquer le degré d'atteinte de ces objectifs.

Les cinq objectifs définis pour une amélioration continue de la performance achat sont :

- la performance achat, mesure de la valeur ajoutée de l'acheteur, avec un objectif fixé **sur 3 ans**, 2016, 2017 et 2018, à **825 millions d'euros** ;
- un large accès des **petites et moyennes entreprises** à la commande publique, l'objectif étant de leur réserver **25%** du montant total des achats ;
- l'achat d'**innovation**, avec un objectif à moyen terme, 2020, de **2%** du montant total des achats ;
- l'insertion de clauses de développement durable, objectif fixé à horizon 2020 de **15% pour les clauses sociales et 30% pour les clauses environnementales**.

La démarche achat

Mise en place d'une organisation adaptée

Dans un contexte budgétaire contraint, les actions achat contribuent largement au contrôle et à l'optimisation de la dépense, d'où l'importance de mettre en place une organisation achat avec un responsable de bon niveau, ayant accès au comité de direction.

La bonne connaissance de ce que chaque établissement achète et en quelle quantité sont des préalables importants. Sans cartographie de la dépense établie par rapport à un référentiel ou une nomenclature achat, aucun travail ne peut être entrepris.

Cette maîtrise des achats facilite la détermination des segments à enjeu et permet de disposer d'une programmation avec tous les éléments de charge.

Document de visibilité : le plan d'actions achat annuel (en programmation et en bilan)

Pour la fin d'année, le **responsable du service achat** établit, sur la base des modèles de tableaux disponibles sur le site internet OperAchat*, la fiche d'identification de son entité et la programmation. Ce premier fichier est à transmettre à la DAE au plus tard le **31 décembre 2018**.

S'agissant du bilan, les actions à enjeux notifiées en 2018 seront recensées par le **responsable du service achat** dans le second fichier et ce document est à transmettre à la DAE au plus tard le **31 mars 2019 avec la cartographie fournisseurs 2018** (Sirene, raison sociale et montant de dépenses).

Adresse de la boîte fonctionnelle sur laquelle ces documents sont à transmettre : epn-paa-dae@finances.gouv.fr

Interlocuteur : la direction des achats de l'Etat, département des établissements publics, bureau de la performance achat et du conseil en organisation
chef de bureau : Claudine Le Doeuff

* site OperAchat : www.operachat.fr, rubrique "Performance et Organisation" - "Performances PAA" - "Campagne du plan d'actions achat 2018-2019".

Les synergies avec le contrat d'objectifs et de performance (COP)

L'achat, créateur de valeur est un levier de développement de la stratégie globale de l'établissement.

La trajectoire d'atteinte des objectifs achat devrait être intégrée au contrat d'objectifs et de performance (COP ou équivalent). La production d'un plan d'actions (programmation et bilan) ainsi qu'une amélioration du taux de couverture des achats par le responsable du service achat sont des premiers marqueurs qui peuvent utilement être repris dans ces COP.

ANNEXES : IMMOBILIER**18. PILOTAGE IMMOBILIER DES OPERATEURS DE L'ETAT****Focus sur les schémas pluriannuels de stratégie immobilière (SPSI), la labellisation des projets immobiliers et le suivi des économies immobilières**

Conformément à la circulaire Premier Ministre du 19 septembre 2016, les opérateurs de l'Etat doivent renouveler leur schéma pluriannuel de stratégie immobilière (SPSI). Le dispositif mis en place dans le cadre de la nouvelle campagne SPSI s'appuie sur les avancées permises par la 1^{ère} génération de SPSI (amélioration de la connaissance du parc des opérateurs et accroissement de leur performance immobilière) tout en faisant bénéficier les opérateurs des apports méthodologiques des schémas directeurs immobiliers régionaux (SDIR).

Cette nouvelle étape qualitative permet d'intégrer dans le champ d'application de la politique immobilière de l'Etat (PIE) l'ensemble du patrimoine de l'Etat et de ses opérateurs (quel que soit le statut des biens : domaniaux, propres, mis à disposition) et de proscrire les raisonnements et comportements en silo en articulant la démarche SPSI avec les SDIR pour tirer parti de toutes les potentialités de mutualisation avec les autres entités publiques.

La nouvelle campagne SPSI repose par ailleurs sur des modalités de gouvernance renouvelées (renforcement du rôle des ministères de tutelle et révision de la chronologie d'instruction des SPSI) et sur un accompagnement méthodologique renforcé (mise à disposition des outils méthodologiques et applicatifs déployés dans le cadre des SDIR, pérennisation du dispositif de suivi renforcé d'un panel d'opérateurs).

Tout établissement qui possède la qualification d'opérateur de l'État au titre du projet de loi de finances d'un exercice budgétaire donné, doit se conformer à cet exercice et suivre les indications du « guide d'aide à l'élaboration d'un SPSI »⁷ pour élaborer un projet de SPSI et le soumettre à l'approbation de la Direction de l'Immobilier de l'Etat, après formulation de l'avis des autorités de tutelle⁸ et recueil des observations éventuelles des Préfets de région et des organes de contrôle.

Ainsi, l'avis du contrôleur budgétaire ou du contrôleur économique et financier lorsqu'il en existe un auprès de l'établissement, doit être sollicité et recueilli par le ministère de tutelle. Si la responsabilité du recueil des avis instances de contrôle incombe aux ministères, ces derniers peuvent demander aux opérateurs de recueillir l'avis auprès de leur interlocuteur de proximité pour l'annexer au projet de SPSI transmis à la tutelle.

Il est indispensable que le contrôleur, saisi par le ministère de tutelle ou l'opérateur, formule un avis. Toutefois, l'absence d'avis, dès lors qu'il aura été demandé, ne bloquera pas le processus d'examen du SPSI.

Par la suite, l'exécution par l'opérateur du SPSI approuvé doit faire l'objet d'un suivi, tant sur le plan de son application effective que sur celui des économies prévues et de la levée des réserves formulées, le cas échéant, par la Direction de l'Immobilier de l'Etat et/ou par le Conseil Immobilier de l'État, dans leurs avis respectifs.

Aussi, une fois par an, l'ordonnateur principal soumet à l'organe délibérant une note décrivant les grandes lignes des actions stratégiques de mise en œuvre du SPSI. Sont notamment précisées les mesures d'organisation prises pour appliquer le schéma et satisfaire aux critères de performance immobilière. Dans le cas où le projet de SPSI de l'opérateur aurait fait l'objet de réserves de la part de la Direction de l'Immobilier de l'Etat, les leviers d'action proposés pour y répondre seront également intégrés à cette note.

Cette note sera obligatoirement transmise une fois par an par voie électronique à la Direction de l'Immobilier de l'Etat sur une Balf dédiée :

⁷L'ensemble de la documentation relative à la campagne SPSI est accessible sur le Portail de l'immobilier de l'Etat www.portail-immo.gouv.fr

Direction générale des Finances publiques
Direction de l'Immobilier de l'Etat

Indiquer dans l'objet du courriel : Note Immobilière + nom de l'opérateur + Ministère tutelle
domaine.annexe-immo-operateur@dqfip.finances.gouv.fr

Enfin, il est à noter que les projets immobiliers des opérateurs de l'Etat qui intègrent de l'immobilier de bureau et/ou d'enseignement et/ou de logement, quel que soit le statut juridique des biens concernés et quelles que soient les sources de financement envisagées, sont désormais soumis à une procédure de labellisation. Cette procédure, préalable à l'inscription d'un projet dans le circuit budgétaire, consiste à s'assurer à travers l'application d'une grille de 16 critères objectifs et transparents, de la qualité intrinsèque, de la performance immobilière et économique et de l'impact budgétaire d'un projet immobilier.

Cette procédure de labellisation est la mise en œuvre de la procédure de validation préalable des opérations immobilières prévue par la circulaire du Premier ministre n°5888/SG du 19 septembre 2016.

Focus sur les conventions d'utilisation des immeubles domaniaux :

En application des articles R.2313-1 et suivants du code général de la propriété des personnes publiques (CG3P), les immeubles appartenant à l'Etat sont mis à la disposition de ses services et établissements publics nationaux (EPN) par le biais d'une convention d'utilisation (CDU). Ce dispositif, mis en place à compter du 1er janvier 2009, se substitue aux anciens arrêtés d'affectation et de remise en dotation (caducs depuis le 1^{er} janvier 2017). Sauf dispositions sectorielles particulières, l'absence de titre d'utilisation pourrait avoir des incidences juridiques préjudiciables aux établissements publics nationaux : difficultés juridiques pour solliciter des autorisations d'urbanisme ou d'exploitation, absence de fondement à l'exercice des pouvoirs de police et d'administration courante, RPP de l'agent comptable, délivrance de titres d'occupation et recouvrement des redevances, dépenses d'entretien etc..

La durée maximale des conventions d'utilisation est de 9 ans pour les immeubles majoritairement à usage de bureaux. Toutefois, pour tenir compte de la spécificité de certains sites (notamment à vocation culturelle), les ministères concernés et la Direction de l'Immobilier de l'Etat ont convenu d'un dispositif adapté comprenant des modèles applicables aux EPN occupant ces sites. Le dispositif prévoit ainsi une durée de convention de cinquante ans (trente ans pour les établissements d'enseignement supérieur). En effet, l'article R.2313-4 du CG3P dispose que pour les immeubles autres que ceux à usage de bureaux, la durée est librement fixée par la convention. Il n'est pas prévu actuellement que les établissements publics nationaux acquittent des loyers en contrepartie de la mise à disposition d'immeubles domaniaux.

Les établissements sont tenus de s'engager sur des critères de performance immobilière notamment sur les ratios d'occupation de surface de bureaux (cible de 12 m² SUN par poste de travail et 10 m² en zone tendue) en tenant compte des contraintes bâtimentaires et patrimoniales de l'ensemble immobilier mis à disposition.

L'établissement public national s'engage par ailleurs, à l'article 9 de la CDU conclue, à supporter les dépenses d'entretien courant et d'entretien lourd avec les dotations inscrites à son budget.

Les actes préparatoires sont menés par le service local du domaine du lieu d'implantation de l'immeuble qui fait l'objet de la mise à disposition et notamment la rédaction du projet de CDU. Les conventions d'utilisation sont signées par le représentant de l'administration chargée des domaines, par le représentant de l'utilisateur et par le Préfet.