

Paris, le **11 AOUT 2017**

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**
operateurs.budget@finances.gouv.fr
Eric LE CLERCQ DE LANNOY
MACIB
01 53 18 26 89

NOR CPAB1721203C
N° interne **DF-2B2O-17-3093**

Affaire suivie par
Laurent POISSON et Florian EXPOSITO
Bureau **CE-2B**
Téléphone : 01 53 18 35 29
Référence : 2017/07/5531

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 2018

P.J. : 1

Résumé

La présente circulaire explicite l'application de la gestion budgétaire et comptable publique dans les organismes 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 :

- l'analyse de la soutenabilité budgétaire au moyen des instruments issus de la comptabilité budgétaire et le contenu de la note de l'ordonnateur ;
- la pérennisation du dispositif d'ajustement du calendrier des versements de l'État aux prévisions de trésorerie des organismes ;
- l'approbation par les autorités chargées du contrôle des budgets des organismes dont la liste est fixée par arrêtés ;
- la transmission dématérialisée du compte financier 2017 au juge des comptes ;
- le calendrier de clôture.

Les budgets 2018 devront être préparés en tenant compte de la nécessaire contribution des organismes publics à l'effort de redressement 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 ses modalités d'application ont été précisées, pour les dispositions comptables, dans le recueil des normes comptables pour les établissements publics auquel est associé un plan de comptes unique et une instruction comptable unique et, pour les dispositions budgétaires, dans le recueil des règles budgétaires des organismes¹. Ces deux recueils ont été publiés par arrêtés du ministre chargé du budget, respectivement du 1^{er} juillet 2015 et du 7 août 2015.

Dans le cadre de la mise en œuvre de cette réglementation, la circulaire annuelle relative à la gestion budgétaire et comptable des organismes développe des éléments de doctrine budgétaire et comptable : bonnes pratiques, modes opératoires, formalisme attendu, etc. Dans cette perspective, la circulaire pour 2018 se compose de deux parties :

- une première partie consacrée aux éléments de doctrine budgétaire et comptable concernant les organismes soumis à la comptabilité publique, c'est-à-dire les organismes relevant du titre III du décret GBCP, appliquant en totalité ou en partie ce titre III (soumis ou non à la comptabilité budgétaire) ;
- une deuxième partie relative aux spécificités applicables aux opérateurs de l'Etat.

I. Contribution des organismes publics à l'effort de redressement des comptes publics

Le respect des engagements européens de la France et l'objectif de rétablissement des comptes exigent un effort sans précédent de maîtrise de la dépense publique devant impliquer l'ensemble des acteurs du service public : Etat, collectivités locales, organismes de sécurité sociale, ainsi que l'ensemble des organismes publics.

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 (fonctionnement dont notamment achats et logistique, immobilier ...). L'objectif du président de la République d'une réduction de l'emploi public de 120 000 emplois sur la législature dont 50 000 pour l'Etat et ses opérateurs implique notamment d'engager des réformes structurelles permettant de dégager d'importants gains de productivité dans l'ensemble des organismes, de respecter les plafonds d'emplois législatifs et de mieux maîtriser l'évolution des emplois hors plafond.

II. Application de la comptabilité budgétaire pour les organismes qui y sont soumis

Dans ce contexte de nécessaire contribution aux efforts de redressement des comptes publics, il est particulièrement attendu des organismes concernés par la réforme de la GBCP qu'ils achèvent son bon déploiement et se saisissent des nouveaux instruments qui en découlent.

Rapprochant le cadre des organismes majoritairement financés sur fonds publics du cadre fixé pour l'Etat par la LOLF, cette réforme contribue à la mise en œuvre des engagements européens de la France en matière de renforcement de la gouvernance des finances publiques et de mise en place de cadres budgétaires homogènes et cohérents pour l'ensemble des administrations publiques.

Elle vise également 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 chargés des organismes, conseils d'administration, dirigeants, responsables de la gestion, tutelles et autorités de contrôle, d'instruments propres à améliorer leur pilotage et la maîtrise de leurs dépenses.

¹ En matière budgétaire, le cadre réglementaire étant entièrement porté par le décret GBCP précisé dans le recueil des règles budgétaires des organismes, les dispositions des tomes budgétaires des instructions comptables M9-1, M9-2, M9-3, M9-4, M9-5, M9-51 et M9-10 sont caduques depuis le 1er janvier 2016.

Afin d'accompagner la mise en œuvre de la réforme, l'équipe-projet constituée au sein des ministères financiers poursuivra son offre de service tout au long de l'exercice 2018, 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

- **L'analyse de la soutenabilité d'un budget au moyen des instruments issus de la comptabilité budgétaire** : la comptabilité budgétaire met à la disposition des acteurs du pilotage des organismes majoritairement financés sur fonds publics (administrateurs des conseils d'administration, organes exécutifs, tutelles, autorités chargées du contrôle) des instruments adaptés à l'enjeu de maîtrise des dépenses qu'ils représentent, avec notamment une vision stratégique et opérationnelle du budget, une visibilité pluriannuelle et une appréhension directe de 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 ultérieures ; elle est à conduire en premier lieu à l'aide des instruments de la comptabilité budgétaire conçus à cet effet.
- **Le contenu de la note de l'ordonnateur lors de la présentation des budgets** : destinée à éclairer les administrateurs sur les délibérations budgétaires soumises à leur vote, la note de l'ordonnateur évolue dans son contenu avec la mise en œuvre de la comptabilité budgétaire et a vocation à commenter les autorisations budgétaires exprimées en autorisations d'emplois, en autorisations d'engagement et en crédits de paiement, l'équilibre financier au moyen du tableau d'équilibre financier et le caractère soutenable du budget présenté ainsi que de la programmation budgétaire qui le sous-tend.
- **Ajustement du calendrier des versements de l'Etat aux prévisions de trésorerie** : dans un objectif d'optimisation de la gestion de la trésorerie de l'Etat et des organismes, le dispositif d'ajustement des calendriers de versements au vu des plans de trésorerie des organismes, mis en place à titre expérimental depuis 2016, est pérennisé.
- **Approbation des budgets votés par les autorités chargées du contrôle** : depuis la modification du décret GBCP par le décret du 23 janvier 2017, l'approbation des budgets des organismes listés par arrêtés est signée par les autorités chargées de leur contrôle en lieu et place des sous-directions sectorielles de la direction du budget.
- **Transmission dématérialisée du compte financier 2017 au juge des comptes** : dans le cadre de l'obligation de transmission du compte financier au juge des comptes prévue à l'article 214 du décret GBCP, les agents comptables devront transmettre de manière dématérialisée les comptes financiers de l'exercice 2017 à la Cour des Comptes avant le 30 avril 2018.
- **Calendrier de clôture** : dans le cadre de la préparation à la clôture des comptes de l'exercice 2017 des organismes soumis au titre III du décret GBCP, il est rappelé que seules les opérations d'inventaire sont possibles en janvier 2018 et celles-ci doivent être terminées au 31 janvier 2018. La date limite de réunion de l'organe délibérant est fixée au 16 mars 2018 et le compte financier doit être transmis au juge des comptes via l'infocentre au plus tard le 30 avril 2018.



Nous demandons aux ministères de bien vouloir diffuser cette instruction aux organismes qui relèvent de leur tutelle, en la complétant, le cas échéant, de leurs demandes spécifiques, et en insistant sur les particularités de l'année 2018.

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
Le Chef de Service



Sophie MANTEL

Le directeur général des finances publiques

Le Chef de Service



François TANGUY

ARTICULATION DE CETTE CIRCULAIRE AVEC LES AUTRES TEXTES RELATIFS À LA GBCP ----- 3

PREMIERE PARTIE : GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE PUBLIQUE DES ORGANISMES----- 4

CHAMP D'APPLICATION :----- 5

I. RÔLES DES DIFFERENTS ACTEURS ----- 5

- 1. RÔLE DES ADMINISTRATEURS ----- 5
- 2. RÔLE DES AUTORITÉS DE TUTELLE ----- 6
- 3. RÔLE DE L'AUTORITÉ CHARGÉE DU CONTRÔLE ----- 7

II. PRINCIPES DE BUDGÉTISATION ----- 8

- 1. LA PROGRAMMATION ----- 8
- 2. LA JUSTIFICATION AU PREMIER EURO ----- 10
- 3. LE RÉFÉRENTIEL PAR DESTINATION ----- 11

III. MODALITÉS DE FINANCEMENT DES ORGANISMES PAR L'ETAT ----- 13

- 1. LA PRE-NOTIFICATION ----- 13
- 2. LA DÉCISION ATTRIBUTIVE ----- 13
 - A) Mode opératoire ----- 13
 - B) Ecritures dans le budget de l'Etat et ceux des organismes ----- 14
- 3. AJUSTEMENT DES CALENDRIERS DE VERSEMENT DES SUBVENTIONS AUX PREVISIONS DE TRESORERIE DES ORGANISMES ----- 17
 - A) Champ d'application ----- 17
 - B) Procédure ----- 17

IV. ANALYSE DE LA SOUTENABILITE D'UN BUDGET ----- 18

- 1. LES ORGANISMES SOUMIS À LA COMPTABILITE BUDGETAIRE ----- 18
 - A) Les spécificités du pilotage des organismes soumis à la comptabilité budgétaire ----- 18
 - B) L'analyse de la soutenabilité budgétaire au moyen des instruments de la comptabilité budgétaire ----- 19
 - C) La complémentarité de la comptabilité générale ----- 22
- 2. LES ORGANISMES NON SOUMIS À LA COMPTABILITE BUDGETAIRE ----- 24

V. FORMALISATION DES ACTES DE GESTION DU CYCLE BUDGÉTAIRE ----- 24

- 1. LE DOSSIER BUDGÉTAIRE ----- 24
- 2. LA NOTE DE L'ORDONNATEUR ----- 24
 - A) Pour tous les organismes ----- 25
 - B) Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire ----- 25
- 3. LES DÉCISIONS BUDGÉTAIRES ----- 27
- 4. CAS OÙ L'AUTORISATION PRÉALABLE DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT EST NÉCESSAIRE ----- 28
 - A) En dépense ----- 28
 - B) En recette ----- 29
- 5. PRÉLEVEMENT SUR RESSOURCES ACCUMULÉES ----- 29
 - A) Généralités ----- 29
 - B) Diminution des financements versés ----- 29
 - C) Prélèvement sur ressources accumulées ----- 30

VI. LA QUALITÉ DES COMPTES DES ORGANISMES PUBLICS ----- 30

- 1. RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ----- 30
- 2. CERTIFICATION DES COMPTES ----- 31
- 3. QUESTIONNAIRE DE QUALITÉ COMPTABLE ----- 31
- 4. FIABILISATION DES OPÉRATIONS RÉCIPROQUES AVEC L'ÉTAT ----- 32
- 5. CALENDRIER DE CLÔTURE ----- 32

| | | |
|-------------|--|-----------|
| 6. | REMONTÉES DANS L'INFOCENTRE ----- | 32 |
| 7. | DEMATÉRIALISATION DU COMPTE FINANCIER----- | 32 |
| 8. | FIABILISATION DU PARC IMMOBILIER----- | 33 |
| VII. | LES CONTRÔLES INTERNES BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS ----- | 33 |
| 1. | LES PRINCIPES----- | 33 |
| 2. | LES ACTIONS 2017-2018 POUR LE RENFORCEMENT DE LA DEMARCHE ----- | 35 |
| 3. | LE QUESTIONNAIRE 2017 RELATIF AU DEPLOIEMENT DU CIB ET DU CIC----- | 35 |

DEUXIEME PARTIE : GOUVERNANCE ET SPECIFICITES DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT ----- 37

CHAMP D'APPLICATION :-----38

| | | |
|-------------|--|-----------|
| I. | SPÉCIFICITÉS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT ----- | 38 |
| 1. | LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC (SCSP) ET SON IMPUTATION COMPTABLE -- | 38 |
| 2. | LE TAUX DE MISE EN RÉSERVE POUR LA SCSP----- | 39 |
| 3. | UN PLAFOND D'AUTORISATION D'EMPLOIS ISSU DE LA LOI DE FINANCES ----- | 41 |
| 4. | CADRE BUDGETAIRE ----- | 42 |
| II. | GOUVERNANCE DES OPÉRATEURS ----- | 42 |
| 1. | RENFORCEMENT DES INSTRUMENTS DE PILOTAGE ----- | 42 |
| 2. | STRATÉGIE IMMOBILIÈRE : LES SCHÉMAS PLURIANNUELS DE STRATÉGIE IMMOBILIÈRE (SPSI), LA LABELLISATION DES PROJETS IMMOBILIERS ET LE SUIVI DES ÉCONOMIES IMMOBILIÈRES ----- | 43 |
| 3. | LES CONVENTIONS D'UTILISATION DES IMMEUBLES DOMANIAUX ----- | 45 |
| III. | OBLIGATIONS DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT EN MATIÈRE DE RESTITUTION D'INFORMATION ET DE QUALITÉ COMPTABLE----- | 45 |
| 1. | LE VOLET SPÉCIFIQUE AU SEIN DES PAP ET DES RAP----- | 45 |
| 2. | L'INFORMATION SYNTHÉTIQUE DANS LE CADRE D'UN JAUNE ANNEXÉ AU PLF----- | 46 |

ANNEXES

Préambule

Budget

Comptabilité générale

Contrôle interne budgétaire et contrôle interne comptable

Achat

Immobilier

ARTICULATION DE CETTE CIRCULAIRE AVEC LES AUTRES TEXTES RELATIFS À 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 publié par arrêté du 7 août 2015 modifié. Ce dernier détaille notamment les référentiels budgétaires qui doivent obligatoirement être mis en œuvre par les organismes, les règles d'approbation des budgets, le format des tableaux budgétaires composant le dossier fourni 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.

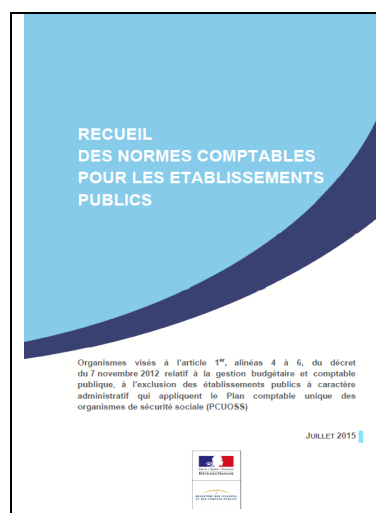
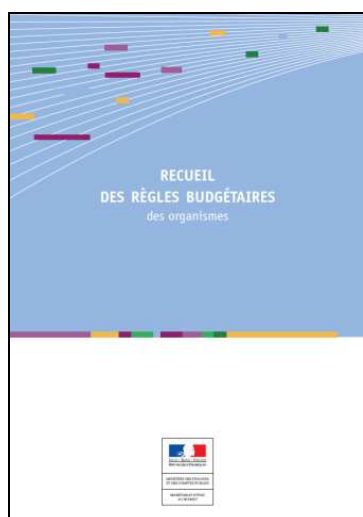
Le contenu et les modalités de renseignement du document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel sont quant à eux précisés dans un arrêté du 25 juin 2014.

Ces différents éléments, ainsi élevés au niveau réglementaire, ne se trouvent plus développés dans la présente circulaire qui porte sur les points d'attention de l'exercice et les éléments de doctrine.

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) 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, 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 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 l'arrêté du 13 avril 2016 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.



**PREMIERE PARTIE : GESTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE
PUBLIQUE DES ORGANISMES**

CHAMP D'APPLICATION :

L'intégralité de cette première partie 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 titres I et III du décret GBCP. Les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire appliquent les 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

Concernant les organismes soumis à la comptabilité budgétaire des points d'attention particuliers seront inscrits tout au long de cette circulaire afin de préciser, le cas échéant, les traitements différenciés qui pourraient les concerner.

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 pour les chambres d'agriculture).

Ressources

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

I. RÔLES DES DIFFERENTS ACTEURS

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

1. RÔLE 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 ».

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.

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.

2. RÔLE DES AUTORITÉS DE TUTELLE

Les textes institutifs des organismes définissent les autorités chargées de leur tutelle. La tutelle consiste à encadrer les conditions dans lesquelles s'exerce la gestion d'un organisme, constitué sous la forme d'une personne morale distincte, dans le cadre du principe d'autonomie. En général, la tutelle est la contrepartie du financement public ou de la capacité à facturer des services auprès des usagers pour la mise en œuvre d'une mission de service public. L'autorité de tutelle a un rôle essentiel d'orientation stratégique sur la mise en œuvre des missions de l'organisme et se traduit 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 elle.

Aux termes de l'article 174 du décret GBCP, les organismes publics entrant dans son champ d'application² 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. arrêté du 27 mars 2007 portant organisation de la direction du budget).

L'article 176 du décret GBCP prévoyant que le budget une fois voté est soumis pour approbation aux autorités de tutelle, 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 donc destinataires de toutes les délibérations financières et des états budgétaires 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 exceptions³ :

- 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

² C'est-à-dire soumis à la comptabilité publique, qu'ils appliquent ou non la comptabilité budgétaire.

³ Les ministères désignés par les textes institutifs comme autorités de tutelle restant quant à eux destinataires des documents budgétaires.

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)⁴ et du ou des ministre(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.

La procédure d'approbation du compte financier est exclue de ce dispositif et reste de la compétence de la tutelle financière (sous-directions sectorielles de la direction du budget).

Point d'attention :

Les Etablissements Publics à caractère Scientifique Culturel et Professionnel (EPSCP) sont soumis à un régime particulier défini par le code de l'éducation, confiant au recteur d'académie (ou au ministre chargé de l'enseignement supérieur pour les établissements qui lui sont directement rattachés) des compétences en matière d'approbation des budgets (cf. articles R. 719-69 et R.719-70 notamment).

Les Groupements 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 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.

3. RÔLE DE L'AUTORITÉ CHARGÉE DU CONTRÔLE

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. Elle est associée 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. La fonction de l'autorité chargée du contrôle est complémentaire de celle exercée par les autorités de tutelle.

Les modalités pratiques d'intervention du contrôleur budgétaire sont précisées dans le document de contrôle, élaboré dans le cadre des arrêtés pris en application de l'article 220 du décret GBCP, qui a notamment pour objet de préciser 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.

L'éventuel avis de l'autorité chargée du contrôle sur les budgets ne se prête à aucun formalisme particulier.

⁴ En application du dernier alinéa de l'article 176 du décret GBCP modifié et de l'article 11 du décret du 26 mai 1955.

II. PRINCIPES DE BUDGÉTISATION

1. LA PROGRAMMATION

La logique de pilotage portée par le décret GBCP et précisée dans le recueil des règles budgétaires des organismes⁵ s'appuie sur la mise en place au sein des organismes d'un processus de programmation budgétaire, par lequel l'ordonnateur planifie les moyens et les ressources nécessaires à la réalisation des missions de l'entité.

- **La programmation budgétaire consiste à planifier les recettes et les dépenses de l'organisme**

La programmation doit refléter l'activité et la stratégie de l'organisme. Elle suppose de décliner les prévisions de recettes et de dépenses suivant des critères opérationnels : en priorité les destinations qui représentent les activités de l'organisme, mais également les natures⁶ et, le cas échéant, les éléments d'organisation budgétaire de l'organisme ainsi que les opérations⁷.

Le volet de la programmation relatif aux recettes est indispensable pour apprécier la soutenabilité budgétaire. Il est décliné par nature et le cas échéant par origine - présentation qui constitue le pendant en recettes de la présentation des dépenses par destination.

- **La programmation s'inscrit dans un cadre pluriannuel et doit être réalisée en lien avec le budget pluriannuel de l'Etat**

Pour apporter une visibilité à moyen terme, la programmation doit être pluriannuelle. Les organismes déterminent la période pluriannuelle sur laquelle porte leur programmation, en cohérence notamment avec le budget pluriannuel de l'Etat, adaptée à leur activité et à leur stratégie notamment traduite dans les contrats d'objectifs et de performance ou équivalents.

Instrument du pilotage budgétaire interne, la programmation représente également un instrument du dialogue de gestion entre l'organisme et ses tutelles. En ce sens, la circulaire du Premier Ministre n°5798 du 23 juin 2015 relative au pilotage des opérateurs et autres organismes contrôlés par l'Etat demande de généraliser progressivement un exercice de « projection pluriannuelle », en particulier les années d'élaboration d'un budget pluriannuel de l'Etat.

Pour la réalisation de cet exercice demandé par la circulaire du 23 juin 2015, le ministère de tutelle adresse, entre novembre N-1 et février N, ses éléments de cadrage à l'organisme. L'organisme transmet sa programmation dans les deux mois qui suivent pour alimenter les travaux d'élaboration du projet de loi de finances N+1 notamment. Cet exercice a pour objectif de renforcer le dialogue entre les ministères de tutelle et les organismes sur la soutenabilité de leur programmation, et le cas échéant d'anticiper et de prévenir les risques en permettant aux tutelles de cibler les actions utiles. Il vise en outre à engager le dialogue sur l'adéquation entre les ressources et les missions de l'organisme et le cas échéant, à susciter un débat stratégique sur les activités que sera ou ne sera plus en capacité d'assurer l'organisme si la programmation devait se confirmer.

Dans le prolongement de cette démarche, les ministères peuvent, à titre expérimental ou définitif, intégrer une dimension pluriannuelle indicative dans leur notification prévisionnelle de financement. Dans le cas où le ministère décide d'intégrer une telle dimension dans les notifications prévisionnelles, l'avis préalable du contrôleur budgétaire du ministère pourra ne porter que sur l'année N+1 et non sur les années ultérieures.

- **La programmation s'inscrit également dans un cadre annuel et infra-annuel et trouve sa traduction concrète dans les budgets des organismes**

Le budget annuel de l'organisme correspond à la tranche annuelle de la programmation relative à l'exercice considéré. La programmation pluriannuelle permet ainsi d'avoir une vision cohérente sur les budgets de plusieurs exercices consécutifs.

⁵ Partie 2 « Cadre budgétaire »

⁶ Les natures de dépenses correspondent aux dépenses de personnel, de fonctionnement, le cas échéant d'intervention, et d'investissement.

⁷ Cf. Définition des « opérations » précisée dans le recueil des règles budgétaires des organismes : « *Les opérations sont définies pour modéliser des activités ou des projets constituant des ensembles cohérents qui doivent être financés et suivis distinctement.* » (Partie 1. Nomenclatures, Dispositions normatives, 1. Cadre général).

La programmation doit également comporter une dimension infra-annuelle. Elle sera réactualisée périodiquement et révisée pour tenir compte des aléas et événements initialement non prévus. Le cas échéant, la réactualisation de la programmation peut entraîner la modification du budget de l'année en cours voté par l'organe délibérant et ainsi nécessiter le recours à un budget rectificatif, notamment s'il apparaît nécessaire de revoir le niveau des autorisations budgétaires.

- Le caractère soutenable de la programmation

La programmation et son exécution doivent être soutenables et permettre d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures (cf. IV. Analyse de la soutenabilité d'un budget). A cet égard, une attention particulière sera notamment attachée au plan de trésorerie et aux tableaux des opérations pluriannuelles et des opérations sur recettes fléchées.



Point d'attention :

L'exercice de programmation et de reprogrammation nécessite d'intégrer l'ensemble des paramètres pouvant affecter la période envisagée, qu'elle soit infra-annuelle, annuelle ou pluriannuelle. L'exécution du budget doit être adaptée, via la reprogrammation, aux évolutions qui affectent la programmation prévue.

Exemple d'une opération immobilière (l'exercice de programmation et de reprogrammation ne se limitant pas aux seuls marchés relatifs à l'investissement, mais ayant vocation à concerner toutes les natures de dépense) :

Pour une opération immobilière de 1.000.000 d'euros sur trois ans et composée de trois phases :

Année N : acquisition de terrain pour 200.000 € ;

Année N+1 : notification du marché de travaux (tranche ferme) pour 500.000 € pour lequel on prévoit de décaisser 200 000 euros en N+1, 100 000 euros en N+2 et 200 000 euros en N+3 avec prévision de décaissement dans l'année ;

Année N+2 : travaux complémentaires d'aménagement (tranche conditionnelle) pour 300.000 €.

La programmation initiale s'établit ainsi :

| Enveloppe opération | Total | BI N | Prévisions N+1 | Prévisions N+2 | Prévisions N+3 | Prévisions N+4 |
|---------------------|-------------|-----------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| AE | 1 000 000 € | 200 000 € | 500 000 € | 300 000 € | | |
| CP | 1 000 000 € | 200 000 € | 200 000 € | 400 000 € | 200 000 € | |

En N+1, la procédure de marché public n'a pas pu être lancée dans les délais. La programmation prend acte du décalage de l'opération à l'occasion d'un budget rectificatif. Les crédits initialement prévus en N+1 sont reprogrammés sur N+2. La fin de l'opération est décalée d'un an :

| Enveloppe opération | Total | N (consommé) | BI N+1 | BR N+1 | Prévisions N+2 | Prévisions N+3 | Prévisions N+4 |
|---------------------|-------------|--------------|-----------|--------|----------------|----------------|----------------|
| AE | 1 000 000 € | 200 000 € | 500 000 € | 0 € | 500 000 € | 300 000 € | |
| CP | 1 000 000 € | 200 000 € | 200 000 € | 0 € | 200 000 € | 400 000 € | 200 000 € |

En N+2, l'échéancier de paiement est revu à l'occasion du budget initial : 100.000 € de CP sont décalés de N+3 à N+2 :

| Enveloppe opération | Total | N (consommé) | N+1 (consommé) | BI N+2 | Prévisions N+3 | Prévisions N+4 | Prévisions N+5 |
|---------------------|-------------|--------------|----------------|-----------|----------------|----------------|----------------|
| AE | 1 000 000 € | 200 000 € | 0 € | 500 000 € | 300 000 € | | |
| CP | 1 000 000 € | 200 000 € | 0 € | 300 000 € | 300 000 € | 200 000 € | |

En N+4, il est décidé d'affermir une tranche conditionnelle de travaux de 200.000 € : 200.000 € d'AE sont programmés en N+4 et les CP répartis sur N+4 et N+5 :

| Enveloppe opération | Total | N (consommé) | N+1 (consommé) | N+2 (consommé) | N+3 (consommé) | BI N+4 | Prévisions N+5 |
|---------------------|-------------|--------------|----------------|----------------|----------------|-----------|----------------|
| AE | 1 200 000 € | 200 000 € | 0 € | 500 000 € | 300 000 € | 200 000 € | |
| CP | 1 200 000 € | 200 000 € | 0 € | 300 000 € | 300 000 € | 250 000 € | 150 000 € |

2. LA JUSTIFICATION AU PREMIER EURO

L'évaluation des moyens nécessaires à l'activité de l'organisme s'effectue à partir d'une évaluation de ses dépenses⁸ selon des modalités comparables à celles retenues pour le budget de l'État, selon la méthode de la justification au premier euro (JPE).

Ainsi, les dépenses de personnel, de fonctionnement, d'investissement et le cas échéant d'intervention, doivent être justifiées au premier euro.

La JPE est un outil d'explicitation des dépenses qui doit permettre d'établir un lien entre le budget demandé et les déterminants de la dépense, qui peuvent être physiques (nombre d'usagers, volume d'activité...) ou financiers (coûts unitaires de dispositifs financiers). Elle implique une présentation de l'utilisation prévisionnelle des moyens inclus dans le budget initial.

Les principes relatifs à la JPE, présentés dans la circulaire 1BLF-17-3301 du 25 juillet 2017 relative au projet de loi de finances 2018, s'appliquent aux organismes.

Le budget (initial ou rectificatif) doit être réalisé sur une base d'hypothèses budgétaires sincères : l'exercice budgétaire ne peut être fondé sur la seule reprise automatique des prévisions du budget précédent. Par ailleurs, une information complémentaire doit être fournie à l'organe délibérant lorsque l'évaluation prévisionnelle de recettes propres ou fiscales de l'organisme varie dans des proportions significatives par rapport au budget de l'exercice précédent. Cette information doit détailler et justifier l'évolution prévisionnelle de ces ressources.

Le budget initial doit expliciter les écarts à la prévision d'exécution de fin d'exercice (ou à défaut au dernier budget rectificatif) de l'année N-1. Les données correspondantes doivent être rappelées dans les documents budgétaires. Il s'agit également de mettre en avant les éléments nouveaux par rapport au budget précédent, d'identifier systématiquement les dispositifs nouveaux ou non reconduits et, de commenter les principaux changements permettant d'expliquer les évolutions de crédits.

⁸ Par convention, sont utilisés dans cette première partie, les termes génériques « dépenses » et « recettes » pour les organismes publics qu'ils soient ou non soumis à la comptabilité budgétaire. Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, ils doivent respectivement s'entendre comme les « charges / immobilisations » et les « produits / ressources ».

Points d'attention :

• Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, cet exercice de budgétisation suppose de revoir les pratiques antérieures basées sur les règles de la comptabilité générale dite « en droits constatés » pour s'appuyer désormais sur les règles de la comptabilité budgétaire (comptabilité d'engagement et comptabilité de caisse) précisées dans le décret GBCP et le recueil des règles budgétaires des organismes (parties dépenses et recettes). Il nécessite ainsi de faire la distinction entre les opérations budgétaires consommatrices de crédits en AE/CP et les opérations non budgétaires qui seront retracées en droits constatés dans le tableau de la situation patrimoniale et en encaissements/décaissements dans le tableau d'équilibre financier.

Dans certains cas, l'affichage budgétaire s'en trouve fortement modifié. C'est le cas notamment du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) qui est une atténuation de charge en comptabilité générale mais ne génère aucun encaissement ou le cas des indus sur exercice en cours et de la subrogation pour lesquels des atténuations de charges sont constatées en comptabilité générale, alors qu'il s'agit de recettes en comptabilité budgétaire.

Pour la budgétisation de la masse salariale, il est donc demandé :

- de prévoir les indemnités journalières de sécurité sociale en recette budgétaire et d'afficher le montant non diminué en dépenses (AE/CP) ;
- de prévoir le montant des dépenses de personnel en AE et en CP non diminuées du CICE.

L'impact en comptabilité budgétaire se matérialise en fonction du flux observé : engagement (AE) et décaissement (CP) ou encaissement (recette). **Il n'y a pas d'atténuation de dépense ou d'atténuation de recette en comptabilité budgétaire.**

Les écritures en comptabilité générale sont précisées dans l'instruction comptable commune (ICC), et notamment dans son fascicule n°9 « modalités de comptabilisation des créances de l'actif circulant ».

- Il est rappelé que **les montants figurant dans le tableau des autorisations budgétaires doivent inclure la TVA pour sa partie non déductible.**

Ressources

Fiche thématique « Elaboration du budget » et FAQ disponibles sur Budget+

3. LE RÉFÉRENTIEL PAR DESTINATION

Depuis la circulaire du 1^{er} août 2005 relative à la préparation des budgets des établissements publics nationaux, dans la perspective d'une extension à ces entités des principes posés par la LOLF, il est demandé aux organismes de présenter et de suivre l'exécution de leurs budgets par destination.

L'utilisation d'un référentiel par destination est obligatoire pour tous les organismes, qu'ils soient ou non soumis à la comptabilité budgétaire (cf. recueil des règles budgétaires des organismes, parties 1 et 5). Il permet de disposer de la traduction budgétaire de la stratégie des organismes, avec une visibilité des moyens alloués aux missions et aux activités. Le référentiel par destination constitue donc un axe de présentation politique et doit permettre aux administrateurs et aux autorités de tutelle d'identifier clairement pour quelles missions et activités les crédits sont utilisés au regard des objectifs fixés à l'organisme, notamment dans le contrat d'objectif et de performance ou la lettre de mission du dirigeant.

D'un point de vue opérationnel, ce référentiel est également le support à privilégier pour les exercices de programmation, de budgétisation et la segmentation des masses financières.

Point d'attention :

La présentation en prévision des comptes budgétaires à 2, 3 ou 4 chiffres ou plus, basée sur la comptabilité générale, est devenue sans objet depuis le 1^{er} janvier 2016. Le détail des prévisions budgétaires n'est donc plus présenté par natures comptables (le compte de résultat prévisionnel détaillé et le tableau de financement prévisionnel détaillé ne sont plus demandés) mais selon des critères budgétaires relatifs aux activités et aux métiers de l'organisme.

Le référentiel par destination (et celui par opération le cas échéant) a vocation à porter la présentation détaillée des crédits. Il est donc primordial que l'organisme soit doté d'un référentiel qui lui permette de piloter ses moyens en interne mais également de rendre compte aux administrateurs, aux autorités de tutelle et aux autorités chargées du contrôle.

Les autorités de tutelle, qui en application du recueil des règles budgétaires des organismes donnent leur accord sur la nomenclature par destination en liaison avec les autorités chargées du contrôle, peuvent demander à l'organisme de respecter des normes dans la détermination des destinations, de manière à assurer une cohérence des données et, le cas échéant, à permettre une consolidation pour des organismes ayant des activités proches. Toutefois, il est préconisé de ne pas déterminer une nomenclature trop fine à un niveau ministériel et de laisser aux organismes le choix des destinations les plus fines, nécessaires au pilotage budgétaire au quotidien en interne.

Harmonisation des activités relatives aux fonctions support

Pour tous les organismes, une destination relative aux « fonctions support » doit être prévue, afin de permettre l'imputation des dépenses transversales ne pouvant pas être directement rattachées aux autres destinations concourant à plusieurs « destinations métiers »⁹. Les ministères doivent, dans la mesure du possible si cela demeure cohérent avec l'activité de l'organisme, poursuivre une harmonisation des destinations relatives aux fonctions support. Dans cette perspective, la destination « fonctions support » peut comporter les sous-destinations suivantes ou des regroupements des sous-destinations suivantes :

- Pilotage/direction générale
- Finances (impôts, taxes, etc.),
- Ressources humaines (accompagnement, formation, etc.),
- Informatique,
- Logistique
- Immobilier.

Lorsque cela a un sens et lorsqu'il est possible de rattacher des dépenses relatives à l'informatique ou à l'immobilier directement à des « activités métiers », ces dépenses peuvent être rattachées aux « destinations métiers ». Cela peut conduire à prévoir, pour un même organisme, certaines dépenses informatiques ou immobilières rattachées à des destinations métiers et d'autres dépenses informatiques ou immobilières, concourant à plusieurs destinations (comme par exemple, un système d'information financier), rattachées à la fonction support.

Ressources

Fiche thématique « Référentiel par destinations » sur Budget+

⁹ La nomenclature par destination repose sur une logique d'imputation directe : une dépense doit être imputable à une destination sans passer par l'utilisation de clés de répartition. A titre exceptionnel pour la masse salariale, la ventilation par destination peut toutefois être réalisée sur la base d'éléments objectifs par des clés de répartition.

III. MODALITÉS DE FINANCEMENT DES ORGANISMES PAR L'ÉTAT

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. 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 pour l'élaboration de son propre projet de budget de l'année à venir qu'il doit soumettre à l'appréciation de ses autorités de tutelle et au vote de son organe délibérant 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'opérateur à l'encontre de l'Etat.

2. LA DÉCISION ATTRIBUTIVE

A) Mode opératoire

La décision attributive est notifiée à l'organisme intéressé en début d'exercice¹⁰ et 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

¹⁰ 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.

(subvention sans condition d'attribution par exemple) alors qu'une convention sera à privilégier lorsque l'engagement est réciproque (contractuel)¹¹.

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 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 rectificatif¹² (cf. infra V.3 et annexe 4).

Point d'attention :

La décision attributive a 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, les comptabilités budgétaire et générale de l'organisme ne sont pas superposables avec celles de l'Etat. En conséquence, 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.

En effet, 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 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 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 » ou « affectations » de crédits, exprimés en AE et / ou CP, depuis l'un vers l'autre est inappropriée car cette terminologie ne peut être utilisée que pour des

¹¹ 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.

¹² 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.

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 de 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 3 « 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'État.

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

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 ORGANISMES¹³ :

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'exécution¹⁴ :

- 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. IV « Analyse de la soutenabilité 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 annuel qui, dans la comptabilité budgétaire de l'Etat, doit nécessairement se traduire par une comptabilisation en AE = CP.

En cours de gestion, si le ministère de tutelle souhaite réduire le niveau de la SCSP d'un organisme, il convient nécessairement de matérialiser ce choix par une décision modificative (cf. V. 5. « Prélèvement sur ressources accumulées ») qui aura pour conséquence une réduction du montant des AE ouvertes à concurrence des CP abattus dans le budget de l'Etat.

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

¹³ N'inclut pas les opérations pour compte de tiers.

¹⁴ Sauf conditions suspensives.

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 de la soutenabilité budgétaire »). 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.

2) Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire

Dans le cas de subventions annuelles :

La décision attributive permet l'exécution¹⁵ d'un produit, ou d'une ressource, inscrit dans le tableau de la situation patrimoniale de l'organisme pour le montant indiqué¹⁶ 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 de la soutenabilité d'un budget »).

Dans le cas de subventions pluriannuelles :

Etape 1 : La décision attributive permet l'exécution¹⁷ 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 de la soutenabilité 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.

Ressources

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

¹⁵ Sauf conditions suspensives.

¹⁶ Cette considération vaut pour les comptes de l'exercice concerné sans précision quant aux modalités précises de comptabilisation en cours de gestion.

¹⁷ Sauf conditions suspensives.

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. Le dispositif de définition du calendrier des versements des subventions en fonction des plans de trésorerie des organismes est donc pérennisé.

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 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 : Au moment du vote du budget initial, l'organisme transmet au ministère de tutelle son plan de trésorerie annuel présenté pour information à l'organe délibérant dans le cadre du dossier budgétaire. 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.

Etape 2 : Au vu de ce plan de trésorerie, le ministère de tutelle arrête le calendrier de versement des dotations en liaison avec le CBCM, conformément aux principes énoncés ci-dessus. Le CBCM communique à l'autorité chargée du contrôle de l'organisme le calendrier arrêté. 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 au plus tard les 31 mai et 30 septembre à l'occasion des comptes rendus de gestion pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire ainsi qu'à l'occasion du vote des 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.

IV. ANALYSE DE LA SOUTENABILITE D'UN BUDGET

1. LES ORGANISMES SOUMIS À LA COMPTABILITE BUDGETAIRE



A) Les spécificités du pilotage des 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 ultérieures¹⁸.

Cette analyse est à conduire en premier lieu à l'aide des instruments de la comptabilité budgétaire : plafond d'emplois, programmation des crédits par activités, 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 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, les informations portées par la comptabilité générale sont complémentaires à celles issues de la comptabilité budgétaire. Elles permettent d'enrichir la qualité de la programmation et, par là-même, l'appréciation du caractère soutenable du budget.

¹⁸ Ces éléments sont notamment précisés dans le cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable, publié par arrêté du 17 décembre 2015.



B) L'analyse de la soutenabilité budgétaire au moyen des instruments de la comptabilité budgétaire

1) **Les autorisations budgétaires**

Les autorisations d'engagement (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'immobilisation¹⁹, 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.

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

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 (cf. 3).

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).

¹⁹ Comptabilisation de la charge au moment du service fait, par exemple à la livraison des fournitures ou à la réalisation de la prestation.

2) Le solde budgétaire :

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 budgétaires²⁰.

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 emprunt²¹ prévu dans le tableau d'équilibre financier, ou de renouveler des actifs s'il a 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 articulé 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

²⁰ 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).

²¹ Pour rappel l'arrêté du 27 juillet 2016 précise la liste des organismes ne pouvant pas emprunter au-delà de 12 mois.

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 restes-à-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.

4) La programmation budgétaire

La soutenabilité budgétaire s'apprécie au regard de la programmation budgétaire (cf. II.1) : celle-ci doit garantir la capacité de l'organisme à conduire les missions et les activités dont il est chargé.

L'analyse consiste en premier lieu à vérifier que la programmation en autorisations d'engagement et en crédits de paiement (cf. paragraphe 2) est fondée sur une programmation des activités correspondant au pilotage de l'organisme, qu'elle 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 d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures, en tenant compte des dépenses incontournables.

A l'échelle annuelle, l'analyse se concentrera sur le solde budgétaire et l'équilibre financier qui éclairent 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.

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 et porter sur l'évolution des restes à payer et leur niveau. Notamment, il conviendra d'examiner les opérations lancées dans le cadre du budget à venir (fléchées ou non) et de 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 et engagées.

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.



C) La complémentarité de la comptabilité générale

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 prévision 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 prévision 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 ou 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.

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.

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 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.

Ressources

Outils :

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

Annexe n°8 : tableau de synthèse budgétaire et comptable

Annexe n°9 : outils d'aide à l'analyse d'un budget



D) Outil d'aide à l'appréciation de la soutenabilité budgétaire en cours d'exécution

Le décret GBCP prévoit la transmission de comptes rendus de gestion au contrôleur budgétaire. Ces comptes rendus produits au moins deux fois par an permettent de faire le point sur l'exécution des budgets votés, tant sur la consommation des autorisations d'engagement et des crédits de paiement que sur l'état 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 tableaux de suivi sont accompagnés d'une note de synthèse analysant l'exécution de crédits et les évolutions prévisibles de la trajectoire budgétaire. Les risques éventuels associés à cette trajectoire doivent être identifiés ainsi que les mesures correctrices envisagées.

A ces comptes rendus de gestion est associée 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. Elle doit permettre de comparer l'exécution à la prévision et de s'assurer du respect du cadre de la soutenabilité budgétaire.

2. LES ORGANISMES NON SOUMIS À LA COMPTABILITE BUDGETAIRE

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, conduit à croiser :

- des éléments provenant de la comptabilité générale ou de l'analyse financière (résultat, CAF et variation du fonds de roulement et niveaux 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 dédié²² afin de déterminer si la trajectoire liée à ces opérations est soutenable ou non.

V. FORMALISATION DES ACTES DE GESTION DU CYCLE BUDGÉTAIRE

1. LE DOSSIER BUDGÉTAIRE

Dans le cadre de la présentation de son budget, l'organisme doit transmettre un dossier budgétaire comprenant la note de l'ordonnateur (cf. infra) ainsi que les tableaux soumis au vote et pour information de l'organe délibérant, dont le format et les règles de présentation sont définis par le recueil des règles budgétaires des organismes, au plus tard une semaine avant la tenue des pré-conseils d'administration et des conseils d'administration. Ce délai dépassé, les pré-conseils d'administration pourront être reportés à la demande des autorités de tutelle.

Le dossier budgétaire doit être transmis

- aux autorités de tutelle ainsi qu'à l'autorité chargée du contrôle dans le cadre des pré-conseils d'administration ;
- aux administrateurs²³, aux tutelles ainsi qu'à l'autorité chargée du contrôle dans le cadre des conseils d'administration.

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

2. LA NOTE DE L'ORDONNATEUR

Conformément à la règle édictée par le recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 2 « Cadre budgétaire », 2.1.1 La note de présentation de l'ordonnateur), le budget est accompagné d'une note de présentation établie par l'ordonnateur, de manière à éclairer les membres de l'organe délibérant sur les raisons et les conséquences des décisions soumises à leur approbation. Sa forme et son contenu sont adaptés à la taille de l'organisme et aux enjeux du budget présenté.

²²Recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 5 « Cadre budgétaire des organismes non soumis à la comptabilité budgétaire).

²³Cela inclut les tutelles, si celles-ci siègent au conseil d'administration.

A) Pour tous les organismes

Cette note doit commenter les grandes lignes de tous les tableaux soumis au vote de l'organe délibérant²⁴, en retraçant les évolutions les plus significatives entre le budget initial de l'année en cours, les éventuels budgets rectificatifs, la prévision d'exécution de cette même année et le budget proposé pour l'année suivante.

La note de l'ordonnateur doit également comporter des développements sur les tableaux présentés pour information qui viennent préciser les hypothèses budgétaires retenues à un niveau plus opérationnel.

Sont ainsi commentées l'évolution des recettes, en distinguant le cas échéant les recettes en fonction de leur nature ou de leur origine, de même que l'évolution des dépenses de personnel, de fonctionnement, d'investissement et, le cas échéant, d'intervention au regard des engagements précédemment passés. La note commente également la présentation par destination en lien avec l'activité de l'organisme. Cette analyse présente, par destination ou sous-destination, les déterminants de la dépense et les hypothèses de recettes selon des critères objectifs ; elle explicite également les évolutions au regard de la mise en œuvre des missions et priorités de l'organisme et les replace dans une perspective pluriannuelle.

Enfin, si l'organisme réalise des opérations au nom et pour le compte de tiers, cette note commente le tableau des opérations pour compte de tiers retraçant les prévisions d'encaissements et de décaissements de l'exercice au titre de ces opérations. Ces prévisions sont replacées dans un cadre pluriannuel, présentant les prévisions jusqu'au dénouement des opérations, c'est-à-dire jusqu'à l'échéance à laquelle la totalité des encaissements et la totalité des décaissements seront exécutés.

Tous ces éléments sont à expliciter au regard du contexte dans lequel sera mis en œuvre le budget proposé au vote de l'organe délibérant, qu'il s'agisse de la mise en œuvre des missions et des priorités de l'organisme ou de contraintes externes telles que la baisse des subventions de l'Etat ou la mise en œuvre d'un plan de titularisation.

Enfin, cette note analyse la soutenabilité du budget présenté au vote de l'organe délibérant (cf. point « IV. Analyse de la soutenabilité d'un budget »).

Point d'attention :

Le décret GBCP prévoit en outre que le compte financier est accompagné d'un rapport de gestion de l'ordonnateur, ces éléments étant précisés dans le recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 2 « Cadre budgétaire », 4.1.1. Le rapport de gestion de l'ordonnateur).

Ce document se substitue à la note de l'ordonnateur présentée à l'appui des projets de budget (initial ou rectificatif). Il reprend une structure de présentation et d'analyse similaire à celle retenue dans les notes de l'ordonnateur afférentes à l'exercice de manière à faciliter, pour l'organe délibérant, les autorités chargées du contrôle ainsi que les ministères de tutelles, d'une part la compréhension des événements survenus durant l'exercice et leurs conséquences sur la situation financière de l'établissement, et d'autre part la comparaison entre prévision et exécution.

B) Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire

Avec l'introduction d'une comptabilité budgétaire distincte de la comptabilité générale, des instruments dédiés au pilotage budgétaire ont été mis en place et la présentation du budget a évolué, avec des autorisations budgétaires exprimées en autorisations d'emplois, en autorisations d'engagement et en crédits de paiement.

La note de l'ordonnateur est un document stratégique dans lequel il convient de faire le lien entre les activités de l'organisme et leur traduction budgétaire et démontrer la soutenabilité du budget.

²⁴Tableau des autorisations budgétaires et tableau d'équilibre financier pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire et compte de résultat prévisionnel et état prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale pour tous les organismes.



Points d'attention :

La liasse des tableaux budgétaires a été construite selon un ordre logique. Afin de faciliter la compréhension et l'appropriation par les membres de l'organe délibérant des informations produites et soumises à leur examen, la note de présentation de l'ordonnateur peut utilement se présenter de la manière suivante :

- 1- Autorisations budgétaires :
 - 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).



1) Les autorisations budgétaires :

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.

La note de l'ordonnateur 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.

Concernant les emplois, le plafond d'autorisations d'emplois voté par l'organe délibérant porte sur l'ensemble des emplois rémunérés par l'organisme. Pour les organismes ayant la qualité d'opérateurs de l'Etat, il inclut les emplois sous plafond législatif et hors plafond législatif (cf. partie II, paragraphe I-3 de la présente circulaire). La note de l'ordonnateur a vocation à commenter ce niveau d'emplois autorisés, la répartition de ces emplois et l'enveloppe de dépenses de personnel qui y est associée au regard de la mise en œuvre des missions et activités de l'organisme. Ces commentaires présenteront la politique salariale et de recrutement mise en œuvre, le cas échéant déclinée par catégories de personnel (titulaires, contractuels...), et détailleront les principaux sous-jacents de l'évolution de la masse salariale (par exemple, extensions en année pleine, variation d'effectifs, glissement vieillesse-technicité, mesures nouvelles générales, catégorielles et indemnitaires). Ils doivent justifier leur caractère soutenable, en se situant dans une perspective pluriannuelle, en particulier pour les emplois hors plafond (apprentis, contrats aidés, chercheurs, emplois sur ressources affectées...) qui posent un problème de capacité de l'organisme à assumer durablement la dépense salariale correspondante sur ressources propres.

Concernant les autorisations d'engagement, il convient d'expliciter 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.

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).

La note pourra utilement présenter un commentaire croisé « dépenses par nature »/ « dépenses par destinations ».

Pour les crédits de paiement, afin d'améliorer la compréhension, il est recommandé de différencier dans la note de l'ordonnateur les CP qui relèvent d'engagements pris antérieurement de ceux qui relèvent d'engagements qui seront pris lors de l'exercice présenté au vote, 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.



2) L'équilibre 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 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). Il distingue la trésorerie fléchée de la trésorerie non fléchée.

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.



3) L'analyse de la soutenabilité :

La méthode d'analyse préconisée est décrite de manière détaillée ci-dessus, dans la partie IV. « Analyse de la soutenabilité d'un budget ».

La note de l'ordonnateur, une fois les autorisations budgétaires précisées et l'équilibre financier établi, doit décrire la programmation budgétaire qui sous-tend le budget et commenter sa soutenabilité. Cette description de la programmation et l'analyse de sa soutenabilité comportent une dimension annuelle, infra-annuelle et pluriannuelle (cf. en particulier paragraphe 4) de la partie IV).

3. LES DÉCISIONS BUDGÉTAIRES

Les règles de présentation et d'adoption des décisions budgétaires (budget initial, autorisation d'exécuter les dépenses et les recettes strictement nécessaires à la continuité de l'activité en l'absence de budget exécutoire, budgets rectificatifs ordinaires et budgets rectificatifs d'urgence,

fongibilité asymétrique, compte financier) sont fixées par le décret GBCP et précisées dans le recueil des règles budgétaires des organismes.

L'annexe 4 décrit les modes opératoires relatifs à ces différentes décisions.

Pour mémoire, le **budget rectificatif d'inventaire (BRI) est devenu sans objet depuis l'exercice 2016**. En effet, les opérations pour ordre (provisions, amortissements, charges à payer, etc.) réalisées ne consomment plus de crédits et relèvent exclusivement de la comptabilité générale. Par ailleurs, concernant les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, ces derniers ne disposant pas de crédits budgétaires limitatifs, les opérations d'inventaire pourront être réalisées indépendamment de tout budget rectificatif, mais devront faire l'objet d'un commentaire spécifique lors de la présentation du compte financier.

Enfin, il est rappelé qu'en application de l'article 211 du décret GBCP, pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, le compte financier comprend, outre les états financiers annuels en comptabilité générale et la balance des comptes des valeurs inactives, les états en comptabilité budgétaires (cf. détail en annexe 3).

Ressources

Annexe n°3 : synthèse des états à présenter dans le cadre du processus budgétaire

Annexe n°4 : modes opératoires des décisions budgétaires

Annexe n°5 : modèles de délibération

4. CAS OÙ L'AUTORISATION PRÉALABLE DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT EST NÉCESSAIRE

A) En dépense

En application de l'article 194 du décret GBCP, l'ordonnateur doit requérir l'autorisation préalable de l'organe délibérant²⁵ 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 actes de dépenses, étant entendu que tous les types de contrats ont potentiellement vocation à être concernés par cet examen.

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.

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 pouvoir 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 :

²⁵Ni l'autorité chargée du contrôle ni les autorités de tutelle n'ont à être consultées préalablement, mais elles pourront faire valoir leurs observations au conseil d'administration et le cas échéant s'opposer aux délibérations.

- 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 l'organe délibérant, via une délibération, les seuils à retenir.

Etape 3 : L'organe délibérant fixe les seuils.

B) 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.

5. PRÉLEVEMENT SUR RESSOURCES ACCUMULÉES

A) Généralités

En fonction de la situation dans laquelle se trouve un organisme et selon son modèle économique (fortement subventionné ou peu subventionné, financé par taxe affectée, etc.), deux possibilités s'offrent aux autorités de tutelle pour diminuer les niveaux du fonds de roulement et de la trésorerie :

- diminuer le flux de financement de l'année (diminution de la SCSP, plafonnement d'une taxe affectée...) pour conduire l'organisme à prélever sur la trésorerie et dégrader concomitamment le résultat patrimonial et par là même le niveau de fonds de roulement ;
- prélever les ressources préalablement accumulées²⁶ en réduisant directement le niveau de fonds propres et le niveau de trésorerie. Cela implique une disposition législative.

B) Diminution des financements versés

Cette décision se traduira dans la comptabilité budgétaire de l'Etat par un retrait d'engagement et une diminution des versements prévus (moindre consommation de CP) et conduira à adopter une décision attributive rectificative.

Cette décision aura pour effet pour l'organisme, en comptabilité générale, de revoir à la baisse les prévisions de produits du compte de résultat, et, suite à la réception de la décision attributive rectificative, de réduire la créance que l'organisme détenait vis-à-vis de l'Etat conduisant à une réduction de titre.

En comptabilité budgétaire, le moindre versement doit s'accompagner d'une révision à la baisse des prévisions de recettes encaissées et, sauf recettes supplémentaires équivalentes, d'une révision à la baisse du solde budgétaire.

²⁶Les termes « prélèvements sur fonds de roulement » ont souvent été utilisés mais ne sont pas appropriés. Ils ont vocation à être remplacé par les termes « prélèvements sur ressources accumulées ».

Si, dans ses modalités de fonctionnement, cette première méthode est moins complexe à mettre en place que la seconde (il n'est pas nécessaire de passer par une loi), il convient d'établir si cette réduction est ponctuelle ou pérenne car le fait de réduire en cours d'année le montant versé par l'Etat à un organisme n'est pas sans conséquences sur le modèle économique de ce dernier ou à tout le moins sur sa programmation budgétaire.

C) Prélèvement sur ressources accumulées

Le prélèvement sur les ressources préalablement accumulées se rapproche d'un versement de dividendes d'une société fille vers une société mère, c'est-à-dire une sortie de trésorerie depuis l'organisme vers l'Etat. Le prélèvement d'une somme sur la trésorerie d'un organisme au profit de l'Etat nécessite préalablement d'être défini par un texte législatif.

Un avis du Conseil de normalisation des comptes publics en date du 3 juillet donnera prochainement lieu à une mise à jour du recueil des normes comptables des établissements publics, de l'instruction comptable commune (précisant les modalités de traitement comptable) et du recueil des règles budgétaires des organismes.

Point d'attention :

Lorsque le prélèvement de trésorerie a lieu en fin d'exercice, il convient de veiller à laisser un niveau de trésorerie suffisant pour permettre à l'établissement de fonctionner en début d'année suivante. Préalablement à cette opération de prélèvement de trésorerie, il est donc indispensable de déterminer le point le plus bas de l'année en fonction des cycles d'activité.

S'il n'est pas possible, du fait d'une insuffisance de trésorerie, de verser la totalité du montant à prélever dans l'année en cours, un versement complémentaire devra être réalisé dès que possible l'année suivante par l'organisme concerné. Cette décision doit recueillir l'accord de la direction du budget.

Si la disposition législative a fixé une date (l'année budgétaire en général), il convient de toujours effectuer le prélèvement au moins trois mois avant la fin de l'année pour ne pas se trouver dans une situation où la trésorerie serait insuffisante (en fin d'année) et ne permettrait pas d'exécuter cette disposition législative. En particulier, il est recommandé de réaliser l'opération au premier semestre lorsqu'elle a été prévue par la loi de finances en n-1 (loi de finances rectificative).

VI. LA QUALITÉ DES COMPTES DES ORGANISMES PUBLICS

1. RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DES ÉTABLISSEMENTS 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 2015²⁷, se poursuit sur l'exercice 2018 :

- 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^o et 2^o 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 2017 (exercice clos le 31 décembre 2017) ;

²⁷ 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

- 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 22 décembre 2016²⁸ 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 2018 appliquent les instructions codificatrices M9 et peuvent se reporter aux instructions comptables thématiques dont la liste est présentée en annexe n°12.

2. 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-2B²⁹ 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).

3. QUESTIONNAIRE DE QUALITÉ COMPTABLE

La Cour des comptes, dans le cadre de l'acte de certification des comptes 2016 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 15 décembre 2017 et **jusqu'au 31 janvier 2018**, un questionnaire de qualité comptable (modèle présenté en annexe n°14), 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 ;
- 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 2017 ou ultérieurement,

²⁸ Publiée au BOFIP-GCP-17-0003 du 20/01/2017

²⁹ La transmission doit être effectuée via la boîte mail fonctionnelle du bureau : bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr

4. FIABILISATION DES OPÉRATIONS RÉCIPROQUES 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 n°13).

5. CALENDRIER DE CLÔTURE

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 comptable³⁰. Pour les comptes clos au 31 décembre 2017, le calendrier des échéances auprès de la DGFIP est le suivant :

31 janvier 2018 :

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 2018, l'agent comptable doit informer le bureau CE-2B (bureau.ce2b-epn@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 2018 :

Date limite de transmission des fichiers infocentre n°6 (fichiers n°5 après solde des comptes de charges et 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 2018 :

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

30 avril 2018 :

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

6. REMONTÉES DANS L'INFOCENTRE

Les fichiers remontés dans l'infocentre de la DGFIP permettent la consolidation des données statistiques relatives aux comptes des administrations publiques. Ces informations font l'objet d'une publication régulière 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.

7. 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 10 janvier 2014 fixant la liste des documents devant être transmis au juge des comptes.

³⁰ Voir le guide de clôture des comptes des organismes publics disponible sous NAUSICAA, base documentaire de la DGFIP



8. 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 ;

Enfin, si cela n'a pas déjà été fait, les agents comptables veilleront à transmettre au bureau CE-2B (bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr) les informations relatives à la comptabilisation des biens immobiliers dans le bilan de leur établissement selon les modalités suivantes :

- 1^{er} cas : l'établissement ne contrôle aucun bien : l'agent comptable doit adresser le certificat «ABSENCE DE BIEN IMMOBILIER A COMPTABILISER» ;
- 2^{ème} cas : l'établissement a comptabilisé l'ensemble des biens immobiliers qu'il contrôle : il doit adresser le certificat «BIENS IMMOBILIERS COMPTABILISES» ;
- 3^{ème} cas : l'établissement procède à des corrections pour enregistrer les biens immobiliers qu'il contrôle : il doit adresser le tableau «RECAPITULATIF DES CORRECTIONS COMPTABILISEES» dès régularisation des omissions. Ce tableau doit être transmis dès que des corrections sont comptabilisées sur un exercice.

VII. 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 le déploiement d'un dispositif de contrôle interne budgétaire (CIB) et de contrôle interne comptable (CIC).

Au-delà du caractère réglementaire de cette disposition, la mise en œuvre du contrôle interne sur les champs budgétaire et comptable est *in fine* destinée à accroître la qualité des comptes de l'organisme et la performance de sa gestion.

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. 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, 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 de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité 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.

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'Etat / Qualité comptable / Fiabilisation de la comptabilité du patrimoine

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 de la fonction 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 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. Mais des champs nouveaux sont à explorer qu'il s'agisse de la soutenabilité ou de la comptabilité budgétaire, tout particulièrement pour les organismes qui y sont nouvellement assujettis depuis l'exercice 2016.

Le déploiement des dispositifs 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°14). 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 15 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 plans d'action associés **avant le 31 décembre 2017.**

Point d'attention :

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 doctrine comptable et contrôle interne comptable (MDCCIC) sur l'intranet Ulysse (<http://nausicaadoc.appli.impots/2016/007334>), 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 au service « TOPAZE » de la Banque de France afin d'activer la procédure d'annulation de virement SEPA (SCT Recall). Il convient également d'en informer la MDCCIC (mission.dcci-escroquerie@dgfip.finances.gouv.fr) au moyen d'un courriel pré-rempli dédié, en mettant en copie le bureau CE-2B (bureau.ce2b-epn@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.fr (https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_mettier/3_partenaire/organismes_publics/depliant_escroquerie_epn_2702_web.pdf).



2. LES ACTIONS 2017-2018 POUR LE RENFORCEMENT DE LA DEMARCHE

L'analyse des réponses au questionnaire 2016 relatif au déploiement du CIB et du CIC au sein des organismes publics a permis d'identifier quatre axes d'amélioration de la démarche de maîtrise des risques budgétaires et comptables et ce, afin de renforcer l'application du cadre de référence commun et le pilotage des dispositifs. Il s'agit des axes suivants :

- deux axes stratégiques visant à renforcer l'implication des organes de gouvernance de l'organisme par :
 - **l'appropriation du cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable**, qui doit se traduire par sa déclinaison au sein de chaque organisme en tenant compte de ses enjeux et de ses contraintes. Cette déclinaison prend la forme d'un **document formalisant le dispositif de contrôle interne propre à chaque organisme** ;
 - une **analyse partagée entre l'ordonnateur et le comptable de la maîtrise des risques budgétaires et comptables**, ce qui sous-tend une formalisation des relations entre l'ordonnateur et le comptable ;
- deux axes techniques visant à étoffer les outils de contrôle interne :
 - un déploiement des **organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN)** sur l'ensemble des chaînes budgétaires et comptables. Ces éléments particulièrement structurants des dispositifs de contrôle interne participent directement à la sécurisation des fonctions budgétaires et comptables de l'organisme ;
 - une **traçabilité systématique des contrôles réalisés**, particulièrement les contrôles de supervision a posteriori, afin notamment de garantir la piste d'audit.

Au-delà, les organismes publics sont incités à bien articuler les deux démarches (contrôle interne budgétaire, contrôle interne comptable).



3. LE QUESTIONNAIRE 2017 RELATIF AU DEPLOIEMENT DU CIB ET DU CIC

Le questionnaire 2017 relatif au déploiement des contrôles internes budgétaire et comptable, qui figure en annexe 14 de la présente circulaire et dont la structure est identique à celle du questionnaire 2016, sera adressé par la voie dématérialisée aux organismes publics début septembre 2017.

Il est demandé aux organismes de :

- **renseigner intégralement avant le 13 octobre 2017** 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 14 ;
- **transmettre à leur ministère de tutelle**, selon les modalités communiquées par celui-ci, les éléments actualisés suivants :
 - cartographie(s) des risques budgétaires et comptables ;
 - plan(s) d'action ;
 - tout autre document demandé par le ministère de tutelle de l'organisme.

A défaut de communication de modalités de transmission par les ministères de tutelle, les documents, cartographie(s) des risques et plan(s) d'action seront adressés au(x) référent(s) CIB et CIC ministériels dont la liste figure en annexe 14.

Point d'attention :

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.

En outre, s'agissant du champ du contrôle interne comptable, les réponses sont communiquées à la Cour des comptes dans le cadre des opérations de certification des comptes de l'Etat.

DEUXIEME PARTIE : GOUVERNANCE ET SPECIFICITES DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT

CHAMP D'APPLICATION :

L'intégralité de cette deuxième partie s'applique aux organismes ayant la qualification d'opérateur de l'Etat qu'ils soient soumis ou non à la comptabilité publique et / ou à la comptabilité budgétaire. Les critères de qualification d'opérateur de l'Etat sont précisés dans le jaune budgétaire « Opérateurs » annexé au projet de loi de finances (PLF).

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 contrôle.

I. SPÉCIFICITÉS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT

1. LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC (SCSP) ET SON IMPUTATION COMPTABLE

A) Caractéristiques budgétaires de la 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'Etat³² (cf. partie I. « Les nomenclatures », chapitre 7.1. « Nomenclature des titres / catégories ») et doivent faire l'objet d'une stricte application.

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

| 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 d'intervention | Les dépenses d'investissement |

** Dépenses de l'opérateur financées de façon privilégiée mais 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).*

Les tutelles doivent privilégier les supports adéquats en fonction des dépenses à financer.

B) Imputation comptable de la SCSP

La SCSP matérialise l'engagement ferme de l'Etat à verser des fonds à un opérateur dans l'année.

Dans la comptabilité générale de l'Etat, elle 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.

³²Ce recueil est disponible sur le forum de la performance : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/actualites/2014/publication-recueil-regles-comptabilite-budgetaire-etat>.

Elle est donc annuelle et dépourvue de conditions ou d'affectation explicite à la réalisation d'opérations particulières et ponctuelles³³.

Dans la comptabilité générale de l'organisme, elle 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).

2. 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 4bis³⁴). Cette règle s'applique à la SCSP.

A) Les modalités de calcul de la mise en réserve pour 2018

- **Le PLF pour 2018 précisera les taux de mise en réserve.**

Les taux retenus par le Gouvernement pour 2018 figureront dans l'exposé général des motifs du PLF pour 2018.

La loi de programmation des finances publiques (LFPF) n°2014-1653 du 29/12/2014 prévoit que les SCSP versées aux 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 PLF³⁵.

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.

Le mode de calcul revient à traiter de manière homogène des dépenses de même nature, qu'elles apparaissent sur le budget de l'État ou sur celui de l'opérateur.

Seule la SCSP peut se voir appliquer ce taux de mise en réserve réduit: tout autre versement réalisé au bénéfice de l'opérateur sur un titre différent (titre 6 « Transferts » ou titre 7 « Dotations en fonds propres ») est exclu de ce dispositif.

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 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 2017 ;
 - 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 2017, 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

³³ 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.

³⁴ « 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 ».

³⁵ Article 12 de la loi n° 2014-1653 du 29 décembre 2014 de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019 : « L'application du taux de mise en réserve sur le titre 3 « Dépenses de fonctionnement » peut être modulée en fonction de la nature des dépenses supportées par les organismes bénéficiant d'une subvention pour charges de service public ».



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 2017 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 imputés, 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 de la mise en réserve pondérée 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.

B) Communication du montant de la mise en réserve aux opérateurs et modalités d'inscription dans les budgets initiaux pour 2018

Ce montant doit être communiqué aux opérateurs dans les formes requises et dans les délais nécessaires à la préparation des budgets initiaux. 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.

Le budget initial des opérateurs pour 2018 doit s'appuyer sur les pré-notifications de la SCSP et des autres financements communiqués par le responsable de programme (cf. première partie de la présente circulaire). Ces financements doivent être inscrits en recettes à hauteur des montants qui seraient versés, déduction faite de mise en réserve. Le non-respect de cette prescription constitue un motif de non approbation du budget par les autorités de tutelle.

3. UN PLAFOND D'AUTORISATION D'EMPLOIS ISSU DE LA LOI DE FINANCES

A) Le vote par l'organe délibérant d'un plafond 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'État³⁶. Les modalités de mise en œuvre de ce plafond d'emplois législatif et les règles de décompte hors plafond ont été précisées par circulaire³⁷.

Ces dispositions sont intégrées dans le tableau des emplois présenté à l'organe délibérant. A cet effet, il est rappelé que :

- la déclinaison du plafond d'emplois du PLF pour 2018 par opérateur ou catégorie d'opérateurs constitue la limite supérieure que les représentants de l'État peuvent voter pour les budgets 2018 des opérateurs ;
- Pour toute question relative au décompte des emplois, le responsable de programme peut consulter le guide de décompte des emplois³⁸.

L'organe délibérant arrête, à l'occasion du vote du budget, l'enveloppe des dépenses de personnel qui constitue le plafond de masse salariale de l'opérateur. Les opérateurs doivent produire dans le cadre de leur dossier budgétaire un tableau des emplois (Tableau 1), document obligatoire faisant apparaître les emplois sous plafond autorisés par le PLF 2018 et les emplois hors plafond législatif approuvés par l'organe délibérant. Ces deux catégories d'emplois constituent l'autorisation d'emplois de l'opérateur³⁹ sur la base de laquelle la prévision de masse salariale a été calculée.

B) L'obligation de présenter un document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel de l'opérateur

Les opérateurs qui ne seraient pas soumis au titre III du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)⁴⁰ doivent néanmoins produire des documents prévisionnels de gestion des emplois et des crédits de personnel (DPGCEP), selon les modalités définies dans l'arrêté du 25 juin 2014 relatif au DPGCEP des organismes. Ces DPGCEP sont destinés à aider les opérateurs à mieux piloter leurs effectifs et leurs dépenses de personnel. Ils traduisent la répartition infra-annuelle des emplois rémunérés par l'opérateur sous plafond et hors plafond ainsi que des emplois non rémunérés par l'opérateur. Ils doivent être transmis à l'autorité chargée du contrôle de l'organisme, pour avis, et aux autorités de tutelles avant l'envoi du projet du budget initial aux membres de l'organe délibérant de l'organisme, après actualisations devant avoir lieu avant le 31 mai, le 30 septembre et à l'occasion de l'envoi du compte financier aux membres de l'organe délibérant de l'organisme.

³⁶ Art.64 de la loi de finances pour 2008.

³⁶ 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.

³⁷ 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.

³⁸ Disponible en ligne sur le forum de la performance (http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publicque/files/files/documents/gestion_publicque/operateurs/Guide_emplois_OPE_2.pdf).

³⁹ Prévision d'emplois pour les opérateurs non soumis à la comptabilité budgétaire.

⁴⁰ Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

C) L'obligation de présenter une information relative aux charges de pensions civiles

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.

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.

Ressources

Guide de décompte des emplois des opérateurs de l'Etat

(<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/operateurs-etat/approfondir>)

Annexe n°10 : plafond d'emplois des opérateurs de l'Etat

4. CADRE BUDGETAIRE

Les opérateurs de l'Etat appliquant le titre III du décret GBCP dans sa totalité ou en partie seulement, c'est-à-dire soumis à la comptabilité publique et assujettis ou pas à la comptabilité budgétaire, sont soumis au cadre budgétaire défini par ce décret et précisé dans le recueil des règles budgétaires des organismes.

Les opérateurs qui ne sont pas soumis à la comptabilité publique appliquent le cadre budgétaire défini dans le recueil des règles budgétaires des organismes pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire.

II. GOUVERNANCE DES OPÉRATEURS

La proximité par rapport au budget de l'État et à ses missions justifie l'application de normes de présentation des dépenses et des règles de maîtrise des finances et de l'emploi publics similaires à celles appliquées pour les dépenses de l'État.

Les opérateurs doivent contribuer au redressement des comptes publics ; il est rappelé à cet égard que le Premier ministre a demandé à ce que les critères de versement de la part variable de la rémunération des dirigeants d'organismes intègrent des objectifs budgétaires visant à assurer le respect des crédits alloués et l'équilibre du budget approuvé, ces objectifs devant constituer un critère déterminant dans l'évaluation des dirigeants.

1. RENFORCEMENT DES INSTRUMENTS DE PILOTAGE

Comme le rappellent les circulaires du Premier ministre n°5454 du 26 mars 2010 et n°5798 du 23 juin 2015 relative au pilotage des opérateurs et autres organismes contrôlés par l'Etat, les autorités de tutelle doivent exercer un pilotage stratégique effectif sur les opérateurs du fait du rôle essentiel que ces entités jouent dans la mise en œuvre des politiques du Gouvernement.

La contribution des opérateurs aux objectifs de performance définis par l'État est régie par l'existence du document négocié entre l'opérateur et sa ou ses autorités de tutelle : le contrat d'objectifs et de performance (COP) et son dispositif de suivi. Cette démarche se traduit notamment par des engagements de l'opérateur vis-à-vis des responsables de programme.

Les objectifs fixés aux opérateurs déclinent les objectifs des PAP des programmes auxquels ils contribuent. Ils peuvent être complétés par des objectifs propres. Ces deux séries d'objectifs ont vocation à être formalisées dans le cadre du COP.

Afin de coordonner l'organisation du pilotage stratégique exercé par les autorités de tutelle avec le renforcement du rôle de l'organe délibérant, un document de suivi des objectifs et des résultats est obligatoirement annexé au dossier de présentation du budget initial. A cette occasion, l'ordonnateur principal présente à l'organe délibérant les cibles à atteindre par l'opérateur pour l'année budgétaire à venir.

Lorsque l'opérateur a signé un COP avec ses autorités de tutelle, le document de suivi des objectifs et des résultats reprendra les cibles définies par celui-ci. Il comporte alors nécessairement des indicateurs de performance du programme de l'État et, le cas échéant, les autres indicateurs principaux sur lesquels l'établissement s'engage. Il présente les actions à mettre en œuvre. Le document constitue l'une des modalités d'exécution et de suivi des objectifs du COP.

Lors de l'adoption du compte financier, l'ordonnateur présente à l'organe délibérant le rapport annuel retraçant les résultats atteints au regard des objectifs et indicateurs présentés dans le document de suivi des objectifs et des résultats annexé au budget initial. Ce rapport annuel analysera les écarts à la cible et identifiera des actions de correction à engager par l'organisme afin d'assurer la trajectoire de performance.

Si l'organisme ne dispose pas d'un COP stabilisé, les indicateurs et valeurs cibles ayant été validés par les autorités de tutelle, pourront toutefois faire l'objet d'une présentation pour information à destination de l'organe délibérant.

Pour les établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST), le modèle de référence pour la synthèse des objectifs et des résultats du document de suivi des objectifs et des résultats est fixé par l'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.

Au-delà des documents décrits ci-dessus, il est rappelé que l'organe délibérant a vocation à être saisi d'autres éléments stratégiques. C'est notamment le cas de la stratégie immobilière présentée ci-dessous ou des conclusions, même partielles, de la démarche d'auto-évaluation mise à disposition des dirigeants d'opérateurs (circulaire du ministre du budget du 15 mars 2011 ; guide d'autoévaluation en ligne sur le site de la performance publique).

Ressources

Guide méthodologique d'élaboration d'un contrat d'objectifs et de performance

<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/operateurs-etat/approfondir>

2. STRATÉGIE IMMOBILIÈRE : 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 rénovées (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 »⁴¹ 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 tutelle⁴² et recueil des observations éventuelles des Préfets de région. Cet exercice relève exclusivement des instructions notifiées par la Direction de l'Immobilier de l'Etat et s'applique également aux nouveaux opérateurs créés ou fusionnés.

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, lors de l'approbation du compte financier, l'ordonnateur principal présente une note intégrée au dossier complet soumis à l'organe délibérant qui décrit les grandes lignes des actions stratégiques de mise en œuvre du SPSI sur une période pluriannuelle, laquelle est déterminée en amont, en accord avec ses autorités de tutelle, ainsi que les prévisions d'économies associées sur la même période. 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.

À cette fin, l'annexe immobilière et sa fiche de méthode, jointes à la présente circulaire (annexe n°17), doivent permettre à l'opérateur d'informer de manière régulière son organe délibérant de la nature de son parc, du suivi de sa stratégie immobilière, et des économies qui lui seraient associées.

Elle a vocation à être renseignée au moins une fois par an lors de l'approbation du compte financier. Cette annexe, composée d'une partie chiffrée et d'une partie littéraire, est à remplir depuis 2014 par tous les opérateurs. Elle est présentée à l'organe délibérant pour information ou, si elle s'accompagne d'une décision à prendre, pour approbation.

Après l'adoption du compte financier, l'opérateur transmet cette annexe pour information par voie électronique à l'autorité chargée du suivi des SPSI à la Direction de l'Immobilier de l'Etat.

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

Indiquer dans l'objet du courriel : Annexe Immobilière + nom de l'opérateur + Ministère tutelle
domaine.annexe-immo-operateur@dgfip.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 celles 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,

⁴¹L'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

⁴²Il est précisé dans la circulaire que « lorsqu'il en existe un auprès de l'établissement, l'avis du contrôleur général économique et financier devra également être recueilli ». Cet avis doit être sollicité et recueilli par le ministère de tutelle auprès du CGEFI ou du contrôleur budgétaire en région, le cas échéant.

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.

3. LES CONVENTIONS D'UTILISATION DES IMMEUBLES DOMANIAUX⁴³

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 par le biais d'une convention d'utilisation. Ce dispositif, mis en place à compter du 1er janvier 2009, se substitue aux anciens arrêtés d'affectation et de remise en dotation. Sauf dispositions sectorielles particulières, l'absence de titre d'utilisation pourrait avoir des incidences juridiques préjudiciables aux établissements publics : 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, recouvrement des redevances, dépenses d'entretien etc..

La durée standard des conventions est de 9 ans pour les immeubles majoritairement de bureaux. Toutefois, pour tenir compte de la spécificité des sites à vocation culturelle, le ministère de la culture et la Direction de l'Immobilier de l'Etat ont convenu d'un dispositif adapté comprenant des modèles applicables aux opérateurs de la Culture. Le dispositif prévoit ainsi une durée de convention de cinquante ans (trente ans pour les établissements d'enseignement supérieur). Il n'est pas prévu que les établissements publics acquittent des loyers en contrepartie de la mise à disposition d'immeubles domaniaux.

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

L'établissement s'engage, par ailleurs, à supporter sur son budget les dépenses d'entretien courant et d'entretien lourd avec les dotations inscrites à son budget.

Les actes préparatoires sont établis sous l'égide du service local de la Direction de l'Immobilier de l'Etat du lieu d'implantation de l'immeuble qui fait l'objet de la mise à disposition. Les conventions d'utilisation sont signées par l'administration chargée du domaine, par le représentant de l'utilisateur et par l'Etat-proprétaire représenté de manière déconcentrée par le Préfet ou son délégué.

III. OBLIGATIONS DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT EN MATIÈRE DE RESTITUTION D'INFORMATION ET DE QUALITÉ COMPTABLE

1. LE VOLET SPÉCIFIQUE AU SEIN DES PAP ET DES RAP

Les opérateurs de l'État font l'objet d'une description détaillée dans le cadre des projets et rapports annuels de performance (PAP et RAP).

⁴³ Les dispositions rappelées ici concernant les organismes publics occupant des immeubles domaniaux de l'État s'appliquent principalement aux opérateurs mais non exclusivement.

Ce volet « opérateur » des PAP et des RAP comprend, autant que possible, des éléments permettant de rendre compte de la rationalisation des fonctions support. Ils pourront s'inspirer des 5 indicateurs transversaux d'efficacité des fonctions support des ministères, en ce qui concerne :

- les ressources humaines : ratio gérants/gérés ;
- les achats : indicateur des gains achats ;
- les systèmes d'information et de communication (SIC) : indicateur d'efficacité bureautique
- l'immobilier : indicateur d'efficacité immobilière (parc des bureaux uniquement afin de permettre les comparaisons)
- le suivi des coûts et délais des grands projets : ratios d'écart budgétaires et calendaires pour les projets immobiliers supérieurs à 5 millions d'euros et pour les 3 projets SIC les plus importants.

Les modalités de calcul sont détaillées dans le [Guide de la performance](#) annexé à la circulaire 2PERF-17-3054 (NOR : ECFB 1709174C) du 31/03/2017 relative à la préparation des volets « performance » des projets annuels de performances du PLF 2018 et élaboration des documents de politique transversale (DPT), édition mars 2017.

Le « volet opérateurs » des RAP présente en exécution le miroir de la présentation des PAP.

2. L'INFORMATION SYNTHÉTIQUE DANS LE CADRE D'UN JAUNE ANNEXÉ AU PLF

En complément des volets opérateurs des PAP et des RAP, la loi de règlement pour 2006 (article 14 de la loi n°2006-888 du 19 juillet 2006) a introduit une information consolidée du périmètre des opérateurs par la création d'un « jaune » dédié.

Celui-ci permet de disposer d'une vision globale et synthétique sur ce premier cercle d'acteurs autour de l'État, pour la plupart créés et subventionnés par lui et qui rémunèrent en propre un nombre important de personnels, au-delà des éléments détaillés fournis depuis le PLF 2006 dans les projets annuels de performances (PAP).

Ce « jaune opérateurs » constitue le pendant « service public » du rapport sur l'État actionnaire, lequel porte sur des participations qui pour l'essentiel relèvent du secteur marchand.

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) Modes opératoires des décisions budgétaires p.6
- 5) Modèles de délibération p.10
- 6) Limites d'une analyse fondée sur les seuls instruments d'analyse financière traditionnelle et de comptabilité générale p.13
- 7) Articulation entre les deux comptabilités p.14
- 8) Tableau de synthèse budgétaire et comptable p.16
- 9) Outil d'aide à l'analyse d'un budget p.19
- 10) Plafond d'emploi des opérateurs de l'Etat p.21
- 11) Méthodologie de calcul de la Subvention pour Charges de Service Public (SCSP) pondérée : deux cas de figure (opérateurs soumis/ non soumis à la comptabilité budgétaire) p.23

COMPTABILITE GENERALE

- 12) Qualité comptable p.25
- 13) Réconciliation dettes et créances réciproques p.28

CONTRÔLE INTERNE BUDGETAIRE ET CONTÔLE INTERNE COMPTABLE

- 14) Enquête relative au déploiement du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable p.32
- 15) Outil PROCESSUS-RISQUE-ACTION (OPRA) p.40

ACHAT

- 16) Fiche professionnalisation de la fonction Achat (DAE) p.42

IMMOBILIER

- 17) Fiche de méthode et tableau de suivi (DIE) p.47

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 13 avril 2016 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des organismes soumis au titre III du décret GBCP modifié par l'arrêté du 10 octobre 2016 ;

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 ;

- **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. MODÈLES DE PRÉ-NOTIFICATION ET DE DÉCISION ATTRIBUTIVE DE FINANCEMENT

Ministère
Direction

Lieu, date

Pré-notification d'emplois et de financement pour la construction du budget 2018

Texte(s) de référence xxxxx

Le Ministre financeur xxxxx

Prévoit l'attribution de XXX ETPT à l'établissement XXX

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

- De la subvention pour charges de service public pour l'année 2018
- 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 2018 | |
| Exercice 2019 | |
| ... | |

Signature service gestionnaire

MENTIONS OBLIGATOIRES DEVANT FIGURER DANS LA DÉCISION 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 2018
- 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
- 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. SYNTHÈSES DES ÉTATS À PRÉSENTER DANS LE CADRE DU PROCESSUS BUDGÉTAIRE

| 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. MODE OPÉRATOIRE DES DÉCISIONS BUDGÉTAIRES

A) Le budget initial

Dans le cadre du vote du budget initial par l'organe délibérant, il convient de distinguer les organismes qui sont soumis à la comptabilité budgétaire de ceux qui ne le sont pas.

Concernant les organismes soumis à la comptabilité budgétaire (Cf. recueil des règles budgétaires des organismes Partie 2 « Cadre budgétaire : 2. Budget initial »), sont présentées pour délibération :

- d'une part les autorisations budgétaires (plafond d'emplois, crédits limitatifs en AE et CP, prévisions de recettes et solde budgétaire) ;
- d'autre part les prévisions en droits constatés (charges/immobilisations, produits/ressources) accompagnées d'agrégats comptables (variation de trésorerie, résultat patrimonial, capacité d'autofinancement et variation du fonds de roulement).

Le recueil des règles budgétaires des organismes précise en outre les données chiffrées devant figurer dans les tableaux présentés pour vote (budget N, prévision d'exécution N-1, budget N-1 tel qu'issu du dernier budget rectificatif).

Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, sont présentées pour délibération uniquement les prévisions d'exécution (niveau d'emplois, résultat patrimonial, capacité d'autofinancement et variation du fonds de roulement).

B) Le budget non-exécutoire

Conformément à l'article 176 du décret GBCP et au recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 2 « Cadre budgétaire » : 2.4 Budget non exécutoire), le budget est non exécutoire dans les cas particuliers suivants :

- absence de vote du budget initial par l'organe délibérant à la date d'ouverture de l'exercice auquel il se rapporte ;
- refus d'approbation par les autorités de tutelle d'un budget régulièrement voté par l'organe délibérant ;
- absence d'approbation expresse du budget initial quand le délai d'approbation tacite court au-delà de la date d'ouverture de l'exercice.

Etape 1 : l'organisme soumet pour avis à l'autorité chargée du contrôle une liste d'opérations de dépenses et de recettes qui, en raison de leur caractère incontournable (paie des agents, règlement urgent de fournisseurs, versement urgent d'une aide ou subvention...), nécessitent d'être exécutées alors même qu'aucun budget initial n'a été approuvé.

Etape 2 : l'organisme demande à ses autorités de tutelle l'autorisation d'exécuter à titre provisoire ces opérations de recettes et de dépenses. Cette demande est accompagnée de l'avis de l'autorité chargée du contrôle.

Etape 3 : si les autorités de tutelle acceptent cette demande, l'organisme peut dès lors traiter ces opérations de recettes et de dépenses, le temps que l'organe délibérant se réunisse et vote le budget initial.

Etape 4 : l'organe délibérant se réunit¹ pour voter le budget initial. A cette occasion, l'organisme présente pour information les opérations de dépenses et de recettes qui ont été réalisées à titre provisoire et intégrées au budget initial.

C) Le budget rectificatif

1) Le budget rectificatif ordinaire

Les budgets rectificatifs sont votés selon les mêmes modalités que le budget initial (cf. supra) : l'organe délibérant vote des autorisations budgétaires et / ou des prévisions d'exécution et non pas l'écart entre le précédent budget et le budget rectifié.

La présentation d'un budget rectificatif est nécessaire dès lors qu'à la suite du travail de programmation / reprogrammation il apparaît que les prévisions actualisées s'écartent sensiblement (à la hausse ou à la baisse) des prévisions votées lors du budget initial.

Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, le vote d'un budget rectificatif est un préalable nécessaire pour exécuter un montant de crédits excédant l'enveloppe limitative de crédits initialement votée. Ainsi, sauf dans le cas de l'utilisation du mécanisme de la fongibilité asymétrique (cf. infra), tout dépassement anticipé d'enveloppe limitative (personnel, fonctionnement, investissement voire intervention le cas échéant), nécessite un budget rectificatif conformément au Recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 2 « Cadre budgétaire » 3.3.1 Les cas de recours à un budget rectificatif).

¹ Physiquement ou à distance (cf. supra)

Pour ces organismes, il est nécessaire de commenter l'évolution de la programmation budgétaire qui se traduit par des mouvements de crédits en AE et CP au niveau des destinations voire des opérations. Au regard de ces réallocations de crédits et des réactualisations de recettes encaissées, il convient d'expliquer l'évolution du solde budgétaire, ce solde étant à analyser au regard des opérations pluriannuelles et de leurs impacts à venir sur la trésorerie (cf. infra).

L'ordonnateur prend appui sur le tableau de synthèse budgétaire et comptable et complète l'analyse par un examen des restes à payer (correspondant aux engagements pris qui se traduiront inéluctablement par des entrées dans le patrimoine de l'organisme et des décaissements les années futures) ainsi que par un examen des opérations sur recettes fléchées permettant d'expliquer des éventuels décalages de flux de trésorerie.

D'un point de vue formel, les tableaux soumis à l'examen de l'organe délibérant en vue de l'adoption d'un budget rectificatif doivent être présentés dans le respect des normes édictées par le recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 2 ; paragraphe 3.3.2 La présentation du budget rectificatif). En particulier, les tableaux soumis au vote doivent comporter, outre la colonne présentant le budget rectificatif :

- Une colonne présentant les écarts entre le budget rectificatif et le budget initial (ou entre le budget rectificatif et le budget rectificatif précédent) ;
- Une colonne présentant l'exécution de l'exercice antérieur actualisée intégrant les données du compte financier, même si ce compte financier doit être approuvé à l'occasion de la réunion de l'organe délibérant au cours de laquelle est examiné le budget rectificatif.

Le dernier budget rectificatif de l'année revêt un triple enjeu en termes de sincérité des hypothèses budgétaires retenues :

- il précise dans son volet comptabilité générale (tableau de la situation patrimoniale), le cas échéant, les montants prévus dans le cadre de provisionnements, d'admissions en non-valeur, de valorisation des stocks, etc. Ces hypothèses comptables sont à traduire par une programmation de crédits en AE et en CP ainsi qu'en recettes budgétaires sur un ou plusieurs exercices ;
- il explique les décalages d'opérations sur l'exercice suivant et précise l'articulation avec le BI N+1 ;
- il constate l'écart entre la prévision et l'exécution par enveloppe de dépenses et par destinations, indicateur de la bonne qualité des prévisions budgétaires.

Cas particulier : la gestion des reports

La mise en place de la GBCP et la diffusion du nouveau modèle de gestion promouvant la programmation et la reprogrammation budgétaire a pour objectif d'améliorer le pilotage budgétaire en anticipant les décalages d'opérations dans le temps et en fluidifiant les processus décisionnels. Dans ce cadre, si la décision de reporter des crédits lors d'un budget rectificatif en N+1 est bien prévu par le décret GBCP (possibilité de reporter des CP à hauteur des services faits non payés via l'article 184² et possibilité de reporter des AE et des CP sur justificatifs via l'article 185), le volume de reports de crédits doit devenir à terme très résiduel.

En effet, les reports de crédits sont antinomiques d'une logique de pilotage par la programmation budgétaire puisqu'ils relèvent d'une logique de constatation a posteriori, une fois l'exercice clos. Leur utilisation n'est possible qu'après avis du contrôleur budgétaire et le vote d'un budget rectificatif pour disposer des crédits supplémentaires. Cette pratique pénalise ainsi l'efficacité budgétaire. Afin d'anticiper au mieux ces décalages, en fin d'exercice N, l'organisme doit présenter à l'organe délibérant :

- un budget rectificatif N intégrant les dernières prévisions actualisées découlant de l'exercice de programmation / reprogrammation (cf. supra) ;
- un budget initial N+1 dont le point de départ en matière de niveaux (trésorerie, fonds de roulement, restes à payer, etc.) est le budget rectificatif (BR) N et restitue les flux attendus en N+1 (AE/CP, recettes, variation de trésorerie, résultat patrimonial, capacité d'autofinancement, variation de fonds de roulement).

Dans un souci de sincérité budgétaire, si l'organisme a connaissance de décalages importants des réalisations de l'exercice N (notification d'un marché, livraison d'un bâtiment, paiement d'un fournisseur, etc.), il convient d'ajuster les crédits en conséquence dans le BR N (diminution des dépenses et / ou des recettes) et de les reprogrammer dans le budget initial (BI) N+1 (augmentation des dépenses et / ou des recettes).

Dès lors, l'organisme n'a pas besoin d'attendre l'arrêt du compte financier pour constater une sous exécution et demander à « reporter » tout ou partie de ces crédits. De plus, même si entre le dernier BR N et le 31/12/N, des opérations venaient à être décalées, l'organisme peut utiliser le principe de fongibilité des crédits au sein de chaque enveloppe pour faire face à ces décalages.

En dernier recours, si les décalages venaient à être trop importants et ce malgré l'utilisation maximale de la fongibilité des crédits (par exemple, un marché qui devait être notifié en décembre N s'est avéré infructueux et nécessite l'ouverture d'AE supplémentaires en N+1), l'organisme peut présenter, après avis du contrôleur budgétaire, un budget

² Pour rappel, les charges à payer N ne génèrent qu'une écriture de comptabilité générale sur l'exercice N, ce sont leurs régularisations ultérieures qui consomment des crédits sur l'exercice N+1 (CP voire AE dans le cas de dépenses sans engagement préalable).

rectificatif intégrant les « reports » de N vers N+1. Cependant, au-delà de ces « reports », il convient de s'interroger sur l'éventualité d'autres décalages survenus depuis le vote du BI N+1.

L'organisme est-il en capacité d'absorber ces « reports » sans modifier à la baisse la tranche annuelle de la programmation initialement prévue au BI N+1 ?

Cette question peut se poser notamment au regard des capacités administratives (volumétrie d'actes juridiques trop importante à traiter dans l'année), techniques (gestion des aléas) ou humaines (indisponibilité de certaines compétences) de l'organisme.

Point d'attention :

Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, il n'y a pas de report de crédits car ces derniers ne disposent pas de crédits limitatifs.

Toutefois, si en année N+1, l'organisme s'écarte des prévisions qu'il a pu préalablement établir en année N, il devra proposer une nouvelle prévision d'exécution dans le cadre d'un budget rectificatif et ce, dans un souci de sincérité budgétaire.

2) Le budget rectificatif d'urgence

Aux termes de l'article 177 du décret GBCP, après consultation des autorités de tutelle, un budget rectificatif d'urgence (BRU) peut être autorisé par l'autorité chargée du contrôle de l'organisme, uniquement en cas d'urgence avérée, c'est-à-dire à la double condition suivante :

- l'organisme se trouve par exemple dans l'obligation d'honorer des engagements contractuels, d'apurer des dettes vis-à-vis de tiers ou d'effectuer des paiements urgents dans le cas de dispositifs d'intervention et que par ailleurs les enveloppes de crédits votées par l'organe délibérant au dernier budget rectificatif sont insuffisantes (AE et / ou CP) ;
- et que l'organe délibérant ne peut pas se réunir à une date suffisamment proche.

Le BRU est exécutoire dès l'autorisation donnée par le contrôleur budgétaire.

Sur le fond, le BRU intervient lorsqu'il y a urgence à modifier les autorisations budgétaires mais n'a pas vocation à retracer des écritures de fin d'année, notamment des recettes supplémentaires si par ailleurs aucune dépense supplémentaire n'est prévue.

Sur la forme, le BRU est entériné au cours de la plus prochaine réunion de l'organe délibérant dans les formes identiques à celle d'un budget rectificatif ordinaire.

Point d'attention :

Le BRU concerne exclusivement les organismes soumis à la comptabilité budgétaire, les organismes qui n'y sont pas soumis n'étant pas astreints à la limitativité ni pourvus de crédits budgétaires.

D) La fongibilité asymétrique

La fongibilité asymétrique, définie à l'article 178 du décret GBCP et précisée dans le recueil des règles budgétaires des organismes (Partie 2 « Cadre budgétaire », 3.1 Fongibilité asymétrique), s'applique depuis le 1er janvier 2013 aux organismes soumis à la comptabilité budgétaire qui peuvent y recourir dans un cadre défini.

Etape 1 : l'organe délibérant définit un plafond annuel (un montant et non un pourcentage) dans la limite duquel l'ordonnateur sera autorisé à redéployer des crédits depuis l'enveloppe de personnel vers les autres enveloppes de dépenses, et seulement dans ce sens. Ce plafond peut être établi au moment du vote du budget initial, ou à tout moment au cours de l'exercice, dans la mesure où cette décision intervient avant les mouvements ainsi autorisés.

Etape 2 : après avis du contrôleur budgétaire et dans la limite du plafond défini préalablement pour chaque exercice, l'ordonnateur utilise les crédits de l'enveloppe de personnel pour abonder les autres enveloppes de dépenses.

Etape 3 : lors de la plus prochaine réunion de l'organe délibérant, ces mouvements font l'objet d'un budget rectificatif présenté pour information.

Point d'attention :

L'usage du mécanisme de fongibilité asymétrique est à privilégier en fin d'exercice, lorsque les prévisions d'exécution sont les plus fiables.

E) Le compte financier

Qu'il s'agisse d'organismes soumis ou non à la comptabilité budgétaire, lors de la présentation du compte financier, l'ordonnateur devra expliquer à l'organe délibérant les écarts constatés entre les prévisions initiales et finales et leurs réalisations.

De plus, conformément aux articles 202 et 210 à 214 du décret GBCP, l'organe délibérant arrête le compte financier, composé des documents suivants :

- Le rapport de gestion de l'ordonnateur commentant de manière exhaustive les données figurant dans les différents états, et articulé avec les éléments contenus dans la note de présentation du budget de l'ordonnateur (budget initial et dernier budget rectificatif si l'écart entre les deux prévisions est significatif, dernier budget rectificatif dans le cas contraire), de manière à éclairer l'organe délibérant sur les décalages intervenus entre prévision et exécution, tels que présentés par les états retraçant la prévision et l'exécution (Cf point suivant). Le bilan de l'exécution annuelle doit permettre de vérifier la soutenabilité budgétaire de la stratégie adoptée par l'organisme, et de mesurer les conséquences des décisions soumises à l'approbation de l'organe délibérant;
- Les états retraçant la prévision (budget initial et dernier budget rectificatif de l'exercice considéré) et l'exécution des autorisations budgétaires : autorisations d'emplois, autorisations d'engagements, recettes, et solde budgétaire ;
- Le tableau d'équilibre financier en prévision (budget initial, dernier budget rectificatif) et en exécution ;
- Les états financiers annuels : bilan, compte de résultat et état de l'évolution de la situation patrimoniale en prévision (budget initial, dernier budget rectificatif) et en exécution, annexe des comptes annuels ;
- La balance des comptes des valeurs actives.

Outre les différents états soumis pour vote (cf. liste ci-dessus), le dossier de présentation du compte financier doit également comprendre les tableaux budgétaires pour information :

- Le tableau des opérations pour comptes de tiers et le tableau de synthèse budgétaire et comptable, en prévision (budget initial, dernier budget rectificatif) et en exécution ;
- Le tableau des dépenses par destination et des recettes par origine, le plan de trésorerie, le tableau des opérations sur recettes fléchées, le tableau des opérations pluriannuelles, en exécution.

Point d'attention :

Les notes de l'ordonnateur et du comptable n'ont pas vocation à être communes. Réglementairement, seul l'ordonnateur produit un rapport de gestion. Le comptable fait état des éléments d'exécution significatifs dans l'annexe, qui complète et commente le bilan et le compte de résultat et apporte des informations sur les éléments non comptabilisés (cf. Instruction comptable commune du 20 janvier 2017).

5. MODÈLES DE DÉLIBÉRATION

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Budget initial 2018
(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.

Article 1³ :

Le conseil d'administration vote les autorisations budgétaires suivantes :

- X ETPT sous plafond et X ETPT hors plafond
- 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

³ Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, cet article ne ferait pas partie de la délibération.

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Budget rectificatif n°X 2018
(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.

Article 1⁴ :

Le conseil d'administration vote les autorisations budgétaires suivantes :

- X ETPT sous plafond et X ETPT hors plafond
- 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

⁴ Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, cet article ne ferait pas partie de la délibération.

Nom de l'organisme

Délibération n° X du XX/XX/XXXX
Compte financier 2017
(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 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Article 1 :

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

- X ETPT sous plafond et X ETPT hors plafond
- X € d'autorisations d'engagement
- X € de crédits de paiement
- X € de recettes
- X € de solde budgétaire

Article 2⁵ :

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

⁵ Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire, seuls la variation de trésorerie, le résultat patrimonial, la capacité d'autofinancement et la variation du fonds de roulement seraient inclus à la délibération.

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 :

Le besoin en fonds de roulement (BFR) 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.

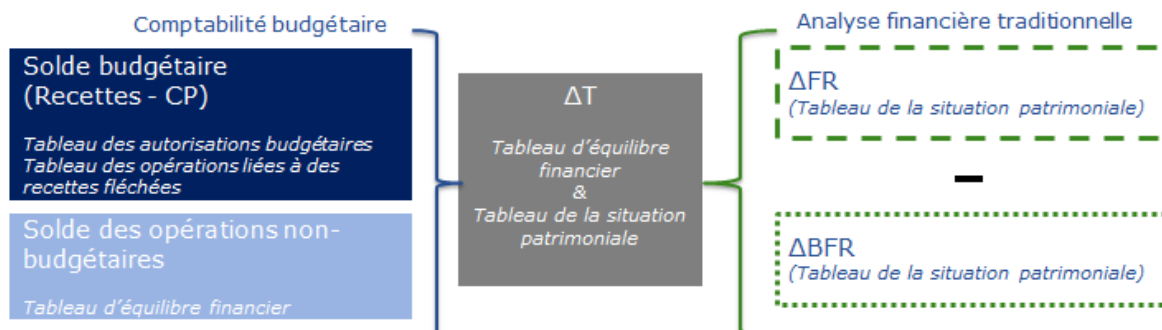
B) Comptabilité générale

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. ARTICULATION ENTRE LES DEUX COMPTABILITÉS

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

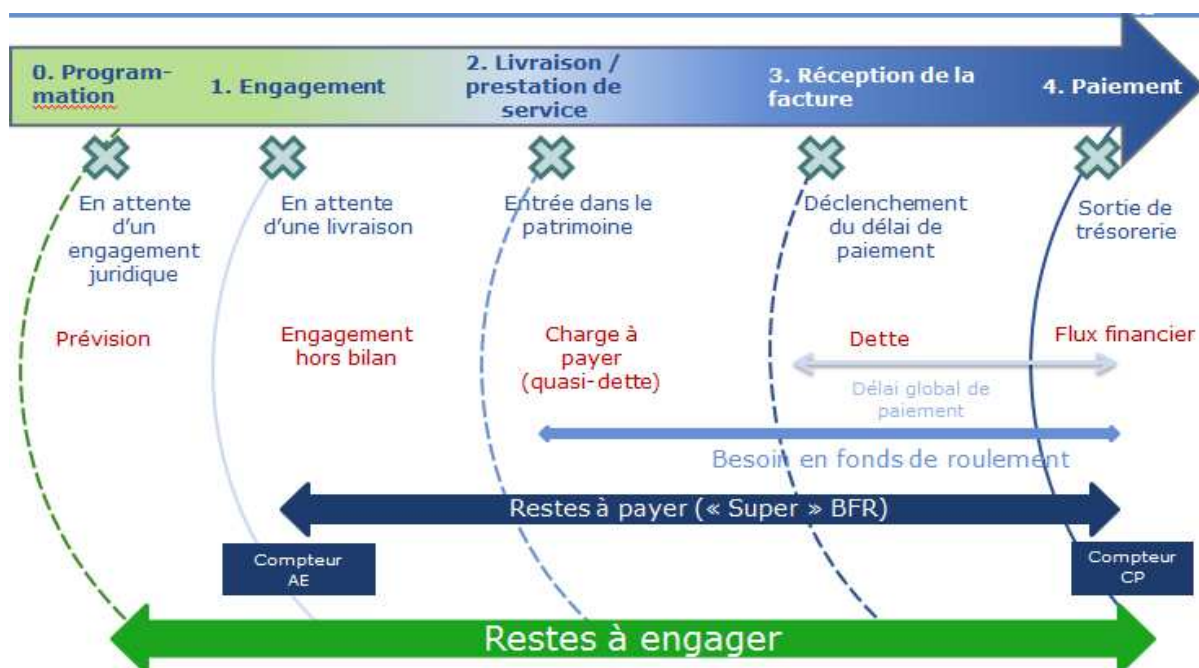


- ▶ Il y a deux chemins pour calculer la variation de trésorerie : par les instruments de l'analyse financière (différence entre ΔFR et ΔBFR) ou par la comptabilité budgétaire pour sa partie caisse (solde budgétaire + solde des opérations non budgétaires).
- ▶ Il y a deux chemins possibles pour calculer 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 bilancielle non budgétaires).



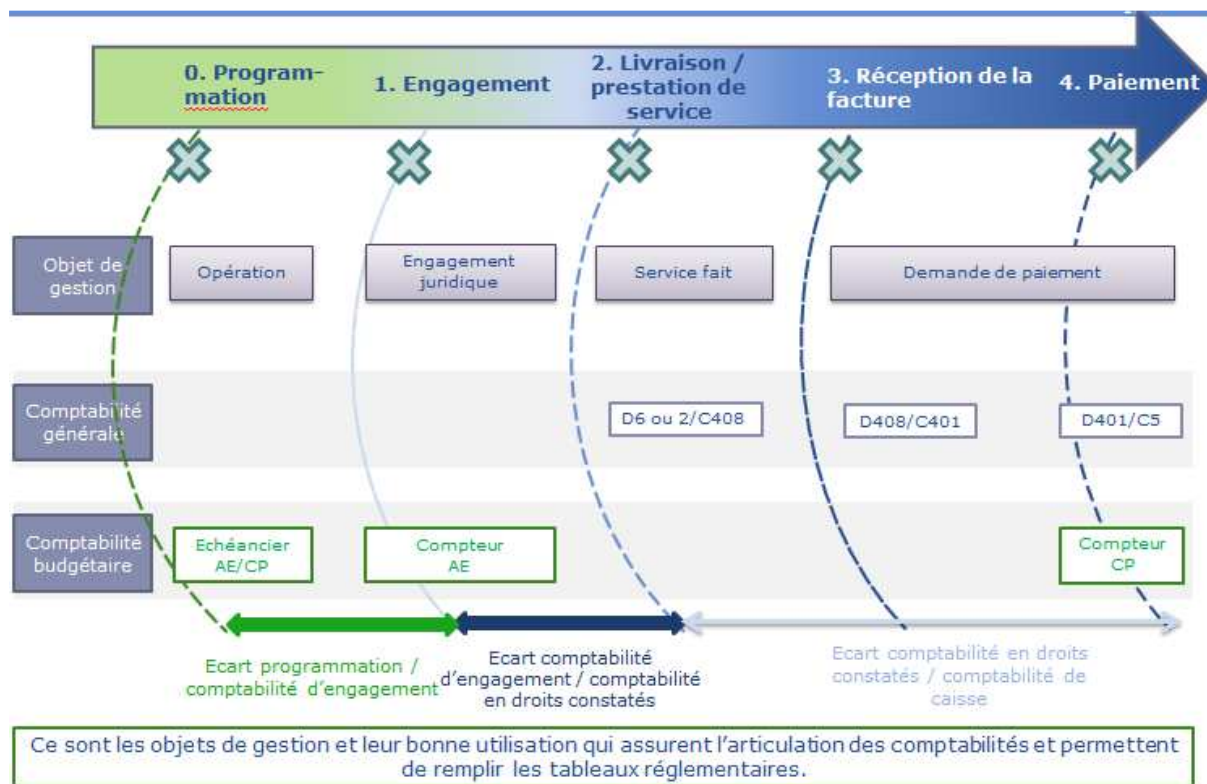
Cette réconciliation des deux comptabilités n'est possible que par l'utilisation exhaustive des objets de gestion adéquats dans le cadre d'une chaîne financière continue entre ordonnateur et comptable. L'agent comptable, lors d'écriture de trésorerie, doit systématiquement vérifier que ces actions marquent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

UNE CHAÎNE FINANCIÈRE CONTINUE

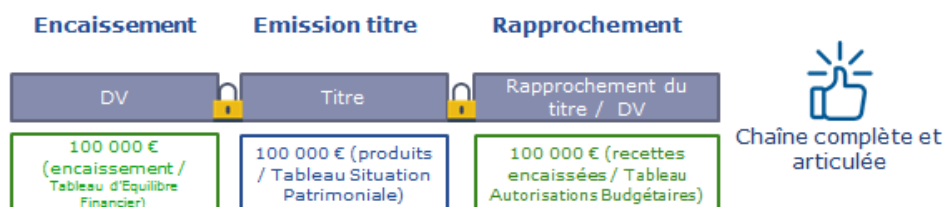


La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale sont autonomes mais font partie d'une chaîne financière continue.

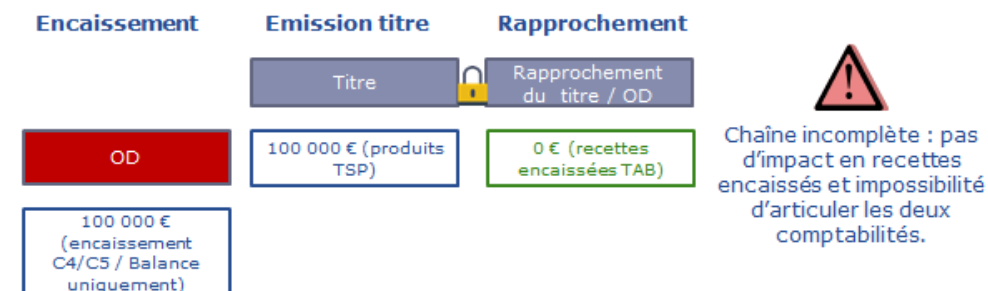
LES OBJETS DE GESTION GARANTS DE L'ARTICULATION DES COMPTABILITES



Exemple de bonne utilisation des objets de gestion :



Exemple de mauvaise utilisation des objets de gestion :



Le comptable est responsable de la tenue des CP et de la recette encaissée. Il lui revient d'utiliser les bons objets de gestion notamment lorsqu'il est le premier acteur de la chaîne.

8. TABLEAU DE SYNTHÈSE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

Ce tableau a pour objet de synthétiser tous les agrégats significatifs issus des différents tableaux à produire devant l'organe délibérant. Il doit constituer une véritable feuille de route pour la note de l'ordonnateur et permettre aux autorités de tutelle et à l'autorité chargée du contrôle de disposer d'informations essentielles sur la santé financière de l'organisme.

La lecture de ce tableau se fait dans l'ordre chronologique :

- les montants relatifs aux niveaux (niveaux d'entrée/sorties de restes à payer, de fonds de roulement, trésorerie...) sont dissociés des montants liés aux flux de l'année (AE, résultat, CAF, variation du fonds de roulement, solde budgétaire...);
- concernant les flux de l'année, le tableau recense les éléments issus de la comptabilité d'engagement (restes à payer et autorisations d'engagement), puis ceux de la comptabilité patrimoniale du haut de bilan (compte de résultat, capacité d'autofinancement et variation du fonds de roulement) pour descendre vers le bas de bilan (solde budgétaire et variation de trésorerie), tout en s'attardant sur le milieu du bilan (le besoin en fonds de roulement).

Ce tableau, en expliquant notamment les écarts entre la variation du fonds de roulement et le solde budgétaire, permet d'analyser la formation du besoin en trésorerie lié aux opérations budgétaires.

| | | B1 n | | |
|-------------------------|---|---|--|----------|
| Niveaux initiaux | 1 | Niveau initial de restes à payer | | |
| | 2 | Niveau initial du fonds de roulement | | |
| | 3 | Niveau initial du besoin en fonds de roulement | 0 | |
| | 4 | Niveau initial de la trésorerie | | |
| | 4.a | dont niveau initial de la trésorerie fléchée | | |
| | 4.b | dont niveau initial de la trésorerie non fléchée | 0 | |
| Flux de l'année | 5 | Autorisations d'engagement | 0 | |
| | 6 | Résultat patrimonial | 0 | |
| | 7 | Capacité d'autofinancement (CAF) | 0 | |
| | 8 | Variation du fonds de roulement | 0 | |
| | 9 | Opérations sur dettes financières, capitaux propres et créances immobilisées sans impact budgétaire | 0 | |
| | 10 | Opérations du compte de résultat sans flux de trésorerie, non retraitées par la CAF | SENS | 0 |
| | | Variation des stocks | + / - | |
| | | Charges sur créances irrécouvrables | - | |
| | | Produits divers de gestion courante | + | |
| | 11 | Opérations budgétaires et comptables avec différence de fait générateur de trésorerie | SENS | 0 |
| | | Ecart entre les produits / ressources et les encaissements relatifs à des opérations sur exercices antérieurs | + / - | |
| | | Ecart entre les produits / ressources et les encaissements relatifs à des opérations de l'exercice en cours | + / - | |
| | | Ecart entre les charges / immobilisations et les décaissements relatifs à des opérations sur exercices antérieurs | + / - | |
| | | Ecart entre les charges / immobilisations et les décaissements relatifs à des opérations de l'exercice en cours | + / - | |
| 12 | Solde budgétaire = 8 - 9 - 10 - 11 | | 0 | |
| 13 | Décalage de flux de trésorerie liés aux opérations de trésorerie non budgétaires | | 0 | |
| 14 | Variation de la trésorerie = 12 - 13 | | 0 | |
| | 14.a | dont variation de la trésorerie fléchée | 0 | |
| | 14.b | dont variation de la trésorerie non fléchée | 0 | |
| 15 | Variation du besoin en fonds de roulement = 9 + 10 + 11 + 13 | | 0 | |
| 16 | Variation des restes à payer | | 0 | |
| Niveaux finaux | 17 | Niveau final de restes à payer | 0 | |
| | 18 | Niveau final du fonds de roulement | 0 | |
| | 19 | Niveau final du besoin en fonds de roulement | 0 | |
| | 20 | Niveau final de la trésorerie | 0 | |
| | | 20.a | dont niveau final de la trésorerie fléchée | 0 |
| | | 20.b | dont niveau final de la trésorerie non fléchée | 0 |

Comptabilité budgétaire
 Comptabilité générale

Explication du tableau n°10 « Synthèse budgétaire et comptable », ligne à ligne :

D'une manière générale, les cases grisées sont soit des données reprises d'autres tableaux, soit des calculs automatiques. Seules les cases non grisées sont à remplir.

- Ligne 1 « Niveau initial des restes à payer » : il correspond au « stock initial » de restes à payer, c'est-à-dire à la différence entre le cumul des AE et le cumul des CP consommés lors des exercices précédents. Le niveau initial des restes à payer d'un BI doit correspondre au niveau final des restes à payer du budget rectificatif de fin d'année lorsqu'il est présenté en parallèle du BI. Sinon, il convient de s'appuyer sur prévision d'exécution.
- Ligne 2 « Niveau initial du fonds de roulement » : lors de la présentation du BI n, il correspond au niveau final du fonds de roulement du dernier BR n-1. Cette information provient du « tableau relatif à la variation de la situation patrimoniale en droits constatés n-1 ».
- Ligne 3 « Niveau initial du besoin en fonds de roulement » : cette information provient de la différence entre le niveau initial du fonds de roulement et le niveau initial de la trésorerie (calcul automatisé).
- Ligne 4 « Niveau initial de la trésorerie » : lors de la présentation du BI n, il correspond au niveau final de la trésorerie du dernier BR n-1. Sinon, il convient de s'appuyer sur prévision d'exécution. Cette information provient du « tableau d'équilibre financier n-1 » et du « tableau relatif à la variation de la situation patrimoniale en droits constatés n-1 ».
- Ligne 4.a « Niveau initial de la trésorerie fléchée » : il correspond à la quote-part de la trésorerie relative aux opérations sur recettes fléchées en date du 31/12/n-1. Cette information provient du « tableau d'équilibre financier et le tableau des opérations sur recettes fléchées n-1 ».
- Ligne 4.b « Niveau initial de la trésorerie non fléchée » : cette information provient de la différence entre le niveau initial de trésorerie et le niveau initial de trésorerie fléchée (calcul automatisé).
- Ligne 5 « Autorisations d'engagement » : cette information du « tableau des autorisations budgétaires ».
- Ligne 6 « Résultat patrimonial » : cette information provient du « tableau de la situation patrimoniale ».
- Ligne 7 « Capacité d'autofinancement » : cette information provient du « tableau de la situation patrimoniale ».
- Ligne 8 « Variation du fonds de roulement » : cette information provient du « tableau de la situation patrimoniale ».
- Ligne 9 : « Opérations sur dettes financières, capitaux propres et créances immobilisées sans impact budgétaire » : cette information provient « du tableau d'équilibre financier ». Elle permet d'isoler de la variation du fonds de roulement, les opérations qui n'apparaissent pas dans le tableau des autorisations budgétaires (emprunts, prêts, dépôts et cautionnements) mais dans le tableau d'équilibre financier et qui ont un impact en haut de bilan.
- Ligne 10 « Opérations du compte de résultat sans flux de trésorerie, non retraitées par la CAF » : ces opérations correspondent à des charges décaissables et des produits encaissables mais qui ne seront jamais décaissées ni encaissées (variation des stocks, charges sur créances irrécouvrables admissions en non-valeur, etc.). Ces opérations bien que ne générant aucun flux de trésorerie ne sont pas retraitées par la CAF et « gonflent » le besoin en fonds de roulement. Il convient donc de les isoler pour pouvoir déterminer les seuls flux de trésorerie et déterminer ainsi le solde budgétaire.
- Ligne 11 « Opérations budgétaires et comptables avec différence de fait générateur de trésorerie » : cette ligne est composée de quatre sous-ensembles, deux relatifs aux recettes et deux relatifs aux dépenses.

1. Concernant les recettes, l'« écart entre les produits / ressources et les encaissements relatifs à des opérations sur exercices antérieurs » et l'« écart entre les produits / ressources et les encaissements relatifs à des opérations de l'exercice en cours » matérialisent les écarts entre ce qui est inscrit en haut de bilan (produits du compte de résultat et ressources du tableau relatif à la variation de la situation patrimoniale en droits constatés) et ce qui est inscrit en bas de bilan (recettes budgétaires encaissées) pour un exercice donné.

Si la somme des produits/ressources est supérieure à la somme des encaissements, le besoin en fonds de roulement augmente mécaniquement et génère donc un déséquilibre en termes de couverture des besoins : une dégradation du solde budgétaire aura alors lieu (prélèvement sur la trésorerie). A l'inverse si les produits et ressources en haut de bilan sont inférieurs aux encaissements, le besoin en fonds de roulement (BFR) diminue et le solde budgétaire s'apprécie d'autant.

2. Concernant les dépenses l'« écart entre les charges / immobilisations et les décaissements relatifs à des opérations sur exercices antérieurs » et l'« écart entre les charges / immobilisations et les décaissements relatifs à des opérations de l'exercice en cours » matérialisent les écarts entre les charges et immobilisations inscrites en haut de bilan et les crédits de paiement.

Si la somme des charges/immobilisations est supérieure à la somme des crédits de paiement, le BFR diminue et génère une appréciation du solde budgétaire. A l'inverse si les charges et immobilisations sont inférieures aux crédits de paiement, le solde budgétaire se dégrade d'autant.

- Ligne 12 « Solde budgétaire » : il correspond à la différence entre la variation du fonds de roulement (ligne 8), les opérations bilanciales non budgétaires (ligne 9), les opérations comptables non retraitées par la CAF non budgétaires (ligne 10) et les

décalages de flux de trésorerie liés aux opérations budgétaires (ligne 11). Il correspond à un solde intermédiaire de la variation de trésorerie.

Avec ce tableau de synthèse budgétaire et comptable, le lecteur doit pouvoir comprendre les raisons qui font qu'il y a un écart entre la variation du fonds de roulement (qui correspond à la création de richesse potentielle) et le solde budgétaire (qui correspond à la création de trésorerie effective, hors opérations non budgétaires).

Un contrôle de cohérence a été créé et détecte s'il y a un écart avec le montant inscrit dans le « tableau des autorisations budgétaires » résultant de la différence des recettes encaissées et des crédits de paiement consommés.

- Ligne 13 « Décalage de flux de trésorerie liés aux opérations de trésorerie non budgétaires » : cette information provient du « tableau d'équilibre financier » et correspond aux lignes relatives aux opérations en capital (emprunts, prêts, dépôts et cautionnements), aux opérations au nom et pour le compte de tiers et aux autres encaissements / décaissements non budgétaires.
- Ligne 14 « Variation de la trésorerie » : le montant est calculé en soustrayant du solde budgétaire (ligne 12) le montant relatif aux flux de trésorerie liés aux opérations de trésorerie non budgétaires (ligne 13). Un contrôle de cohérence a été créé et détecte s'il y a un écart avec le montant inscrit dans le « tableau d'équilibre financier », du « plan de trésorerie ».
- Ligne 14.a « Variation de la trésorerie fléchée » : correspond au montant du « tableau d'équilibre financier » et au « tableau des opérations sur recettes fléchées ».
- Ligne 14.b « Variation de la trésorerie non fléchée » : correspond au montant du « tableau d'équilibre financier ».
- Ligne 15 « Variation du besoin en fonds de roulement » : elle se calcule en additionnant les lignes 9, 10, 11, 13.
- Ligne 16 « Variation des restes à payer » : correspond au flux de restes à payer de l'exercice et donc à la différence entre les AE et les CP de l'exercice provenant du « tableau des autorisations budgétaires » (calcul automatique).
- Ligne 17 « Niveau final de restes à payer » : correspond au « stock final » de restes à payer. Il se calcule en additionnant le niveau initial de restes à payer (ligne 1) et la variation des restes à payer (ligne 16) (calcul automatique).
- Ligne 18 « Niveau final du fonds de roulement » : il se calcule en additionnant le niveau initial du fonds de roulement (ligne 2) et la variation du fonds de roulement (ligne 8) (calcul automatique).
- Ligne 19 « Niveau final du besoin en fonds de roulement » : il se calcule en additionnant le niveau initial du besoin en fonds de roulement (ligne 3) et la variation du besoin fonds de roulement (ligne 15) (calcul automatique).
- Ligne 20 « Niveau final de la trésorerie » : il se calcule en additionnant le niveau initial de la trésorerie (ligne 4) et la variation de la trésorerie (ligne 14) (calcul automatique).
- Ligne 20.a « Niveau final de la trésorerie fléchée » : il se calcule en additionnant le niveau initial de la trésorerie fléchée (4.a) et la variation de la trésorerie fléchée (14.a) (calcul automatique).
- Ligne 20.b « Niveau final de la trésorerie non fléchée » : il se calcule en additionnant le niveau initial de la trésorerie non fléchée (4.b) et la variation de la trésorerie non fléchée (14.b) (calcul automatique).

9. 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 moyen-court 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 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 |

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...).

10. PLAFONDS D'EMPLOIS DES OPÉRATEURS DE L'ÉTAT

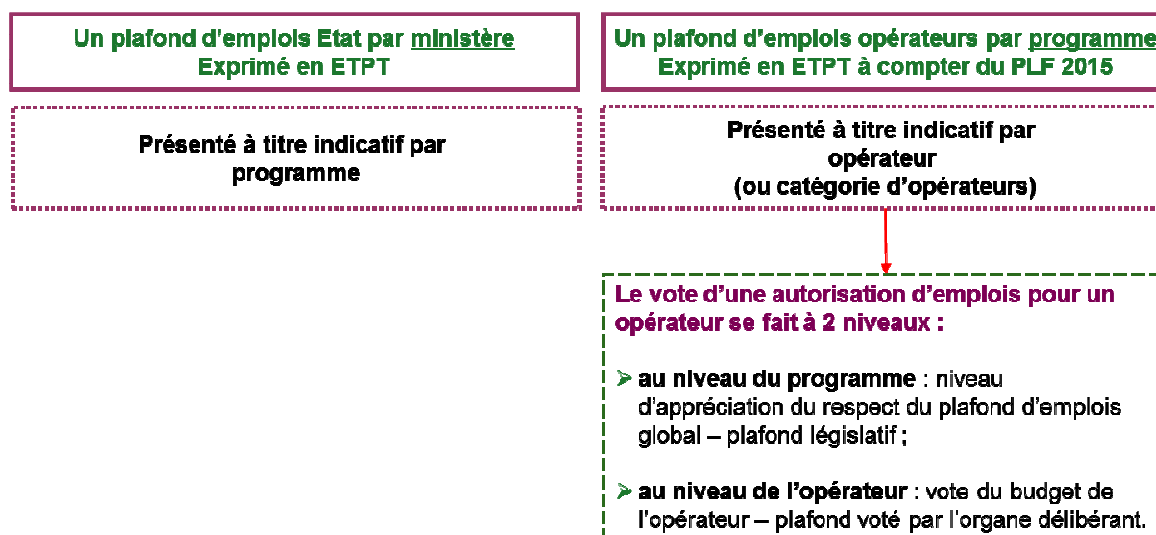
L'article 64 de la loi de finances initiale (LFI) 2008 prévoit qu'« à compter du 1er janvier 2009, le plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'Etat est fixé chaque année en loi de finances ».

Le plafond d'emplois est voté par le Parlement au niveau des programmes et est ensuite réparti entre les opérateurs par le responsable de programme « chef de file ».

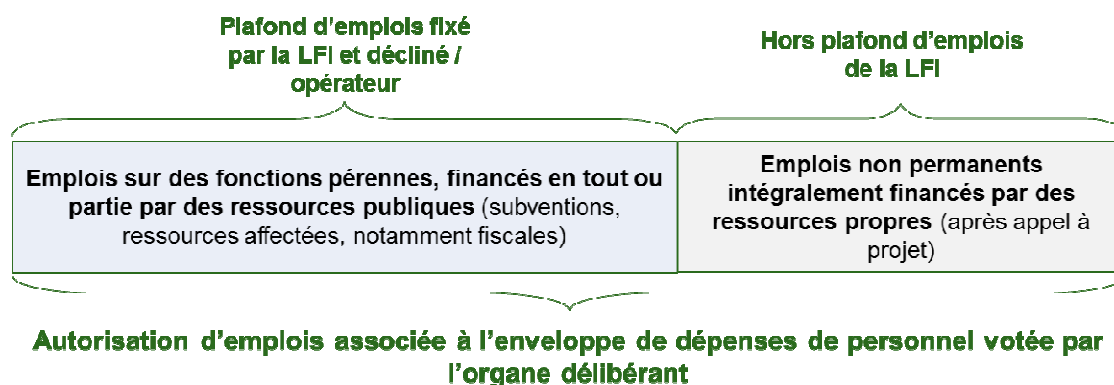
Il a pour objet de garantir :

- une maîtrise de l'emploi public (notamment de l'emploi permanent ou financé sur ressources publiques) ;
- une soutenabilité à moyen et long termes du financement de ces emplois.

Ainsi, depuis 2009 il existe deux plafonds distincts dans les documents budgétaires de l'Etat⁶ :



La construction du plafond d'emplois d'un opérateur (plafond) :

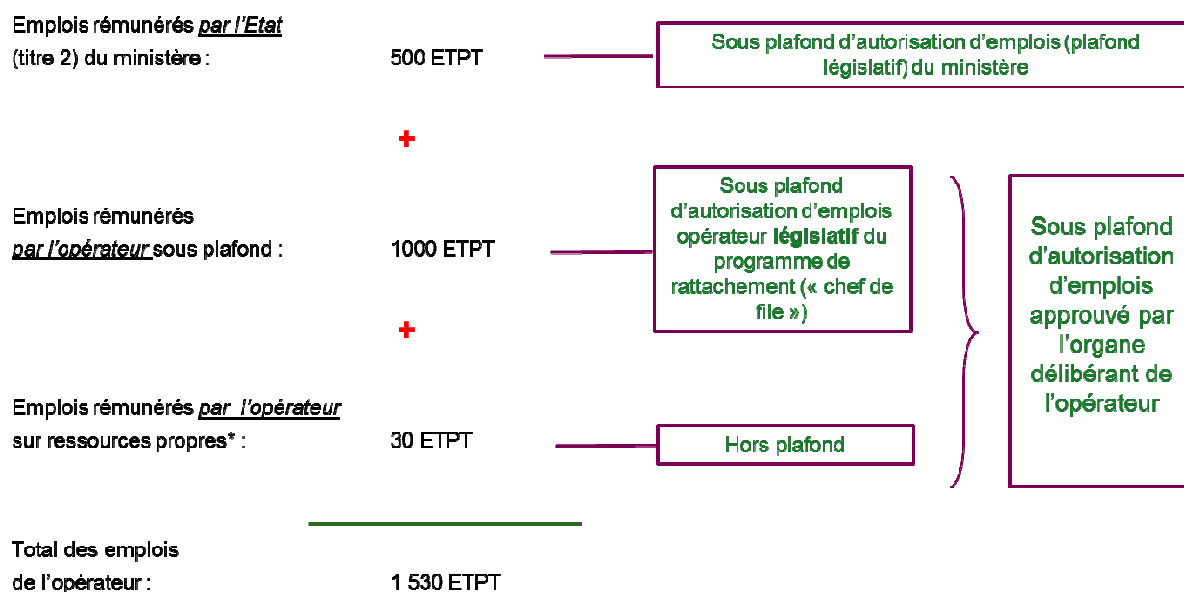


A noter :

En plus (ou à la place) du plafond d'emplois de l'opérateur, il peut exister des personnels « Etat » affectés directement à l'opérateur. Il s'agit donc de personnels sous plafond d'emplois de l'Etat et ainsi rémunérés sur le titre 2 de l'Etat. Ces autorisations d'emplois ne font pas l'objet d'une approbation par l'organe délibérant de l'opérateur.

⁶ 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

Exemple :



* Respectant les règles des emplois hors plafond (durée limitée dans le temps, financement intégral sur ressources propres, convention entre le financeur et l'opérateur précisant le nombre d'emplois et le montant...)

11. MÉTHODOLOGIE DE CALCUL DE LA SCSP PONDÉRÉE : EXEMPLES

La SCSP 2018 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.

OPERATEUR SOUMIS A LA COMPTABILITE BUDGETAIRE

Données issues du tableau : " Budget initial 2017 de l'opérateur - Tableau d'autorisations budgétaires" en Euros

| 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% | |

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

| | Base de mise en réserve à 0,5% ** | Base de mise en réserve à 6% ** | Total |
|--|-----------------------------------|---------------------------------|-------------------|
| Montant initial de la SCSP en LFI 2018 du Programme X | 4 042 330 | 11 957 670 | 16 000 000 |
| Taux de mise en réserve | 0,5% | 6% | |
| Réserve 2018 sur la SCSP de l'opérateur | 20 212 | 717 460 | 737 672 |

Montant initial de la SCSP en LFI 2018 du Programme X 16 000 000

Montant total de la réserve 2018 opérateur 737 672

Montant de la dotation globale 2018 nette de réserve à notifier à l'opérateur (inscription au BI 2018) 15 262 328

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

** Les taux de mise en réserve indiqués sont les taux minima prévus dans la LFPF 2014-2019. Les taux définitifs pour l'année 2018 seront fixés lors du dépôt du PLF 2018 au Parlement.

OPERATEUR NON SOUMIS A LA COMPTABILITE BUDGETAIRE

Données issues du tableau : " Budget initial 2017 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% |

| | Base de mise en réserve à 0,5% ** | Base de mise en réserve à 6% ** | Total |
|---|-----------------------------------|---------------------------------|------------|
| Montant initial de la SCSP en LFI 2018 du Programme X | 2 222 222 | 7 777 778 | 10 000 000 |
| Taux de mise en réserve | 0,5% | 6% | |
| Réserve 2018 sur la SCSP de l'opérateur | 11 111 | 466 667 | 477 778 |

Montant initial de la SCSP en LFI 2018 du Programme X 10 000 000

Montant total de la réserve 2018 opérateur 477 778

Montant de la dotation globale 2018 nette de réserve à notifier à l'opérateur (inscription au BI 2018) 9 522 222

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

** Les taux de mise en réserve indiqués sont les taux minima prévus dans la LFPF 2014-2019. Les taux définitifs pour l'année 2018 seront fixés lors du dépôt du PLF 2018 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 du 22 décembre 2016 et leur périmètre d'exclusion :

| Instruction | Intégration dans l'instruction comptable commune | Périmètre d'exclusion |
|---|--|-----------------------|
| Instruction du 3 avril 2008 relative aux comptes consolidés dans les établissements publics nationaux | | |
| 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 | | - |
| Instruction du 20 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des subventions reçues | | - |
| Instruction du 20 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des opérations pluriannuelles | | - |
| Instruction du 27 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des droits à congés, des CET, des heures supplémentaires et des heures complémentaires | | - |
| Instruction du 29 janvier 2014 relative à la comptabilisation des transferts d'actifs entre entités du secteur public | | - |
| Instruction du 31 janvier 2014 relative à la comptabilisation des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement | | - |
| 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. | | - |
| 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 | | - |

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 M9-6, M9-10 et les instructions thématiques listées ci-dessus.

L'intégration complète des instructions thématiques dans l'instruction comptable commune sera 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 (IJS)</i> | X | X |
| Demande d'annulation ou de réduction de recette | Ordonnateur | Correction d'un titre de recette avant 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> ♦ 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> ♦ Opérations d'inventaire : - 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 15 décembre 2017 et devra être renvoyé complété au plus tard le 31 janvier 2018.

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 31/12/2016 (en euros) (A) | Montant des dépenses au cours de l'exercice 2017 (en euros) (B) | Montant des dépenses au 31/12/2017 (en euros) (A+B) | Montant des dotations reçues de l'État au titre du PPP au 31/12/2017 (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 corrections, impactant un compte de classe 1, sur l'exercice 2017 ? | | |
| Si Oui, avez vous transmis le Tableau récapitulatif des corrections ? | | |
| Des régularisations ultérieures 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 ? | 31/12/18 | 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 2017 |
| | | | | EHB : engagement hors bilan | |
| P : compte propre | PEHB : provision et engagement hors bilan | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

5 – Recensement du référentiel comptable

| | | |
|--|---------|---------------------|
| Votre organisme applique-t-il le triptyque comptable (recueil des normes comptables des établissements publics, instruction comptable commune et plan de comptes commun) ? | En 2017 | Préciser si autre : |
| | | |

13. RÉCONCILIATION DES DETTES ET CRÉANCES RÉCIPROQUES

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 Ulysse. 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 au 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.

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 du kit)**.

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 2018 pour la clôture 2017).

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 2017](#) > Kit de clôture > Fiche « CH-EntCont-1 ».

Ce kit est également disponible sous E-Clôture :

https://mioga.finances.gouv.fr/Login/DisplayMain?target=/E_CLOTURE

Les dispositifs d'intervention pour compte de l'État :

Comme prévu par le kit de clôture mentionné ci-dessus, en sus du tableau de synthèse des travaux de réconciliation de l'annexe 2 du kit, un tableau spécifique de recensement des dispositifs d'intervention est présenté dans cette circulaire (tableau ci-après).

Ce tableau est à renvoyer, par chaque établissement, à son département comptable ministériel (DCM) de tutelle avant le 30 novembre 2017.

RÉCONCILIATION DES DETTES ET CRÉANCES RÉCIPROQUES AVEC L'ÉTAT

RECENSEMENT DES DISPOSITIFS D'INTERVENTION

Tableau synthétique à renvoyer par chaque établissement avant le 30 novembre 2017 au DCM de tutelle :

| | |
|------------------|--|
| Etablissement : | |
| Opérateur (O/N): | |

| | | | | | | |
|---|--|--|--|--|--|--|
| A RETOURNER AU DCM AVANT LE 30 NOVEMBRE 2017 | | | | | | |
|---|--|--|--|--|--|--|

| 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. ENQUETE 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
- Economie Finances / Action et comptes publics
- Education nationale / Enseignement supérieur, Recherche et Innovation
- Europe et Affaires étrangères
- Intérieur
- Justice
- Outre-mer
- Premier ministre
- Solidarités 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 ? [_____]

Eléments du budget initial 2017 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 2017 :

[_____] €

Total des emplois rémunérés par votre organisme (ETPT inscrits au budget initial 2017) :

[_____]

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 cartographie 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 et/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 membres de l'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) ont-ils dans leurs attributions de s'assurer de la mise en œuvre du CIB et du CIC ?

- Non
- Oui, pour le CIB seulement
- Oui, pour le CIC seulement
- Oui, pour 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 2017, 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 cartographies 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, la cartographie est commune

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 cartographies 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 2017 ?

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

13. 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 2018, aura-t-il été validé par l'organe délibérant (conseil d'administration, conseil de surveillance...) au plus tard le 31 décembre 2017 ?

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

| |
|--------------------|
| Traçabilité |
|--------------------|

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

| |
|---|
| Systemes 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. Les délégations de pouvoir et de signature sont-elles articulées avec les habilitations informatiques ?

- Sans objet
- Non
- Oui

| |
|---|
| 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 : [_____]

| 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 | Référénts CIB mentionnés dans les feuilles de route annuelles transmises aux organismes | |
| Ministère des Armées | cecile.le-berre@intra.def.gouv.fr | samuel.godinot@intra.def.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 | elise.vanden-driessche@finances.gouv.fr | elise.vanden-driessche@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 | lise.talbot@diplomatie.gouv.fr | laurence.brattin@diplomatie.gouv.fr |
| Ministère de l'Intérieur | pierre.larrey@interieur.gouv.fr | pierre.larrey@interieur.gouv.fr |
| Ministère de la Justice | sebastien.daguerre@justice.gouv.fr | marie-madeleine.roulier@justice.gouv.fr |
| Ministère des Outre-mer | miguel.maledon@outre-mer.gouv.fr | miguel.maledon@outre-mer.gouv.fr |
| Services du Premier Ministre | adrien.praud@pm.gouv.fr | adrien.praud@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 | remy.risser@developpement-durable.gouv.fr | cyril.alquier@developpement-durable.gouv.fr |

15. NOTICE D'ÉLABORATION 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).

OUTIL PROCESSUS - RISQUE - ACTION (OPRA)

| 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 | | | | |
| | | | risque fort | | | | |
| | | | risque moyen | | | | |
| | | | risque faible | | | | |
| | | | risque très faible | | | | |

ANNEXES : ACHAT

16. PROFESSIONNALISATION DE LA FONCTION

ANNEXE ACHAT- MODERNISATION DE LA FONCTION

L'annexe achat s'adresse au responsable achat, directeur ou chef de service, de chaque entité. C'est à lui qu'il revient de renseigner les tableaux et de les transmettre à la direction des achats de l'Etat, aux dates indiqués dans le texte ci-dessous.

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. La direction des achats de l'Etat, créée par décret du 3 mars 2016 s'est vue notamment confier, dans un souci d'efficacité, le soin de conseiller, de suivre la programmation et de consolider les actions menées par les établissements publics dans ce domaine.

Cinq objectifs ont été définis pour une amélioration continue de la performance achat :

- la performance achat, 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**.

Les établissements publics et autres organismes 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 (arrêté du 10 mai 2016 modifié, pris en application des articles 4, 7 et 10 du décret n° 2016-247 du 3 mars 2016 créant la direction des achats de l'Etat et relatif à la gouvernance des achats de l'Etat).

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.

La stratégie de l'établissement doit se décliner au niveau de la politique achat et de cette programmation

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

Pour la fin d'année, le **responsable du service achat** établit la fiche d'identification de son entité (1 onglet) et la programmation (2 onglets). Ce premier fichier sera à transmettre à la DAE au plus tard le **31 décembre 2017**.

S'agissant du bilan, les actions à enjeux notifiées en 2017 seront recensées par le **responsable du service achat** dans le second fichier (1 onglet) et ce document sera à transmettre à la DAE au plus tard le **31 mars 2018**.

Le modèle des tableaux est annexé au présent document en format image. Les masques à renseigner, au format tableur, sont disponibles sur le site Operachat (www.operachat.fr), rubrique "Performance et Organisation" et "Performances PAA".

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

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 doit être intégrée au COP. 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 contrats d'objectifs et de performance.

Circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable des organismes publics et opérateurs de l'État pour 2018

| Année : | Fiche d'identification pour les établissements publics et autres organismes de l'État |
|--|--|
| Acronyme de l'établissement : | |
| Nom de l'établissement (en toutes lettres) | |
| SIREN (9 positions) | |
| Nature juridique (EPA, EPSCP, EPST, EPIC, GIP, fondation, autre à préciser) | |
| Adresse du siège de l'établissement | |
| Code postal | |
| Ville | |
| Exercice de la tutelle technique | |
| Ministère de tutelle (si tutelles multiples, indiquer la tutelle principale) | |
| Nom et prénom du contrôleur économique et financier (CGÉFi) | |
| Direction générale de l'établissement | |
| Nom et prénom de l'ordonnateur principal | |
| Titre (Directeur, DG, Pdt, PDG, Administrateur, etc.) | |
| Adresse électronique | |
| Organisation de l'établissement | |
| Présence de services déconcentrés disposant d'un budget propre (répondre par oui ou par non) | |
| Si oui, nombre d'entités déconcentrées ou en capacité de passer des marchés (exemples : délégations régionales, laboratoires, etc.) | |
| Nombre de représentants du pouvoir adjudicateur (PA) | |
| Nombre de sites (si décompte complexe indiquer NC pour non connu) | |
| Organisation de la fonction achat | |
| Positionnement du service achat de l'établissement par rapport à la direction générale (N-...) | |
| Le responsable des achats de l'établissement siège au comité de direction (répondre par oui ou par non) | |
| Le service achat de l'établissement est une direction autonome (répondre par oui ou par non) | |
| Le service achat est rattaché : | |
| - au secrétariat général (répondre par oui ou par non) | |
| - à la direction des affaires financières (répondre par oui ou par non) | |
| - autre direction (précisez laquelle) | |
| Nom et prénom du responsable des achats | |
| Adresse (si différente du siège) | |
| Téléphone | |
| Adresse électronique | |
| Effectif total de l'établissement | |
| Effectif du service achats de l'établissement | |
| Nombre d'acheteurs au sein de ce service achats (en équivalent temps plein) | |
| Dont, | |
| - nombre de responsables d'entité ou de pôle achat | |
| - nombre d'experts en ingénierie d'achat | |
| - nombre d'acheteurs spécialisés par segment économique | |
| Nombre de personnes ne relevant pas de ce service achat, passant des marchés | |
| Montant annuel en euros des achats réalisés par ces personnes qui n'ont pas la qualité d'acheteur | |
| Référent(s) performance achat (5 axes) | |
| Si existant, adresse électronique du référent "économies achats" | |
| Si existant, adresse électronique du référent "PME" et "achats innovants" | |
| Si existant, adresse électronique du référent "achats responsables" (axes social et environnemental) | |
| Données financières | |
| Budget total annuel de l'établissement | |
| Budget annuel consacré à de l'achat (ordre de grandeur des dépenses achats facturés, payés ou en service fait) | |
| Si différent, montant des achats relevant du périmètre de la direction ou du service achat de l'établissement (dits "achats matirisés") | |
| Nombre de marchés en cours pour un montant de dépenses < au 1er seuil des procédures formalisées de l'établissement | |
| Montant de la dépense annuelle générée par ces marchés | |
| Nombre de marchés en cours pour un montant de dépenses ≥ au 1er seuil des procédures formalisées de l'établissement | |
| Montant de la dépense annuelle générée par ces marchés | |
| Nombre de marchés en cours supérieurs à 25 000 € intégrant une disposition sociale (si donnée disponible) | |
| Nombre de marchés en cours supérieurs à 25 000 € intégrant une disposition environnementale (si donnée disponible) | |
| Recours à une nomenclature construite en interne ou externe (laquelle : NACRES, Nomenclature de l'État, etc.) | |
| Réseau et Outils | |
| Raccordement au RIE (Réseau Interministériel de l'État) (répondre par oui ou par non) | |
| Si non, raccordement au RIE en cours (répondre par oui ou par non) | |
| Si accès au RIE, utilisation d'ORME (Outil de Rédaction des Marchés de l'État) (répondre par oui ou par non) | |
| Si accès au RIE, utilisation du RSPA (Réseau Social Professionnel des Achats de l'État) (répondre par oui ou par non) A compter de 2017 | |
| Recours systématique à PLACE (PLateforme des AChats de l'État) (répondre par oui ou par non) | |
| Recours à PLACE limité aux procédures formalisées (répondre par oui ou par non) | |
| Progiciel de gestion intégré budgétaire-comptable (PGI en français - ERP en anglais) | |
| Nom de l'éditeur | |
| Nature et version du produit | |
| Présence d'un module achat (répondre par oui ou par non) | |
| Date de déploiement | |
| Date de renouvellement prévisionnel | |
| A | Le |
| Titre du signataire : | |
| Prénom et Nom du signataire : | |
| Signature | |

Circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable des organismes publics et opérateurs de l'État pour 2018

Acronyme de l'établissement :

Plan d'actions achat - Prévisionnel 2018

Il convient de recenser, a minima, les actions qui sont susceptibles de générer le plus de dépenses (*principe de Pareto : 20% des actions produisent 80% de la dépense*) et celles pour lesquelles il est envisagé de mettre en oeuvre un des cinq objectifs de politique publique

Privilégiez les actions à enjeu par rapport à votre activité et les actions sur lesquelles une mutualisation externe pourrait être envisagée

** élément nécessaire au traitement des données*

| Identité du projet | | | | | Mutualisation du besoin | | | | | Les cinq objectifs de politique publique assignés à l'achat | | | | | Suivi du marché | | | | | | | | |
|--------------------|---------|--------------|----------------------------|--|--|--|--|--|---|---|--|--|--|---------------------------------------|---|--|---|--|---|---|---|--|--------------------|
| Nomenclature Etat | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Domaine | Segment | Sous-segment | Code CPV (sur 9 positions) | Niveau le plus fin de votre nomenclature achat | Objet du marché*, du marché subséquent ou de l'action de progrès | Levier principal* prévu (menu déroulant) | Date de notification* prévue (à minima au trimestre) | Durée du contrat, reconductions et franchises fermes comprises (en mois) | Montant total du contrat, reconduction et franchises fermes comprises ; pour les accords-cadres exécutés en bons de commande : estimation de la dépense (en euros HT) | Renouvellement (R) ou Nouveau marché (N)* | Mutualisation au sein de l'établissement (O/N) | Mutualisation avec des entités extérieures (O/N) voir ci-dessous (1) | Recours à un marché DAE (ly compris PPA ou mandat DAE) (O/N) | Recours à une centrale d'achats (O/N) | ou recours à une entité extérieure (hors DAE) ou centrale d'achat, précisez (UCAF, AMLE, UCANSS, CNRS, EdF) | Economie achat prévisionnelle* sur la durée totale du marché (en euros HT) | Dépenses attendues base 12 mois (en euros HT, calculées par la DAE) | Economie achat prévisionnelle base 12 mois (en euros HT, calculées par la DAE) | Pédaction du contrat adaptée à une PME* (O/N) | Projet ouvert à des achats innovants* (O/N) | Intégration de dispositions environnementales* (menu déroulant) voir ci-dessous (2) | Intégration de dispositions sociales* (menu déroulant) voir ci-dessous (3) | Points d'attention |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | Total | 0,00 | | | | | | |

(1) Pour les procédures portées par l'établissement, merci d'indiquer ici le nom des établissements membres et le nom de la procédure en question

(2) Commentaires sur les dispositions sociales (freins, accélérateurs, nouvelles démarches envisagées, etc.) :

(3) Commentaires sur les dispositions environnementales (freins, accélérateurs, nouvelles démarches envisagées, etc.) :

(4) Actions de structuration de la fonction achat prévues (recrutement d'un référent "achats responsables", d'acheteurs experts, de contrôleur de gestion achat...)

Circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable des organismes publics et opérateurs de l'État pour 2018

| | |
|---|--|
| Acronyme de l'établissement : | |
| Plan d'actions achat - Bilan 2017 | |
| Il convient de recenser, a minima, les actions qui génèrent le plus de dépenses (principe de Pareto : 20% des actions produisant 80% de la dépense) et celles pour lesquelles un des cinq objectifs de politique publique a été mis en œuvre | |
| Privilégiez les actions à enjeux par rapport à votre activité et les actions sur lesquelles une mutualisation externe a été réalisée | |

Compte tenu des modalités de calcul de certains indicateurs, les éléments suivants sont indispensables (cf. guide de la mesure des résultats - septembre 2016)

Axe Petites et moyennes entreprises (PME) :

Indiquez le montant des dépenses facturées en 2017 et adressées à des PME (en euros)

si cette information n'était pas disponible, il conviendrait de transmettre à la DAE la cartographie des dépenses achats facturées avec a minima, le montant des dépenses, le n°SIREN et la raison sociale de chaque fournisseur (et si possible le grand domaine d'achat)

Axe Responsabilité sociale et environnementale (RSE)

Indiquez le nombre total de nouveaux marchés notifiés en 2017 et supérieurs à 25 000 euros

(1) Pour les procédures portées par l'établissement, merci d'indiquer ici le nom des établissements membres et le nom de la procédure en question

(2) Commentaires sur les dispositions sociales (freins, accélérateurs, nouvelles démarches mises en œuvre, etc.) :

(3) Commentaires sur les dispositions environnementales (freins, accélérateurs, nouvelles démarches mises en œuvre, etc.) :

* élément nécessaire au traitement des données

| Identité du projet | | | | Mutualisation du besoin | | | | | | | | | Les cinq objectifs de politique publique assignés à l'achat | | | | | | Suivi du marché | | | | |
|--------------------|-------------------|--------------|--|--|--|-----------------------------------|------------------------------------|---|---|---|---|---|--|--|---|---|---|---|---|---|---|--|--|
| Domaine | Nomenclature Etat | | Code CPV (dans la mesure du possible, aux 9 positions) | Niveau le plus fin de votre nomenclature achat | Objet du marché*, du marché subséquent ou de l'action de progrès | Lever principal* (menu déroulant) | Date de notification* (JJ/MM/AAAA) | Durée* du contrat, reconductions et tranches termes comprises (en mois) | Montant total* du contrat, reconduction et tranches termes comprises ; pour les accords-cadres exécutés en base de commande, estimation de la dépense (en euros HT) | Renouvellement (R) ou Nouveau marché (N)* | Mutualisation au sein de l'établissement* (O/N) | Mutualisation avec des entités extérieures* (O/N) voir ci-dessous (1) | Recours à un marché DAE* (y compris PFR ou mandat DAE) (O/N) | Recours à une centrale d'achats* (O/N) | Si recours à une entité extérieure (hors DAE) ou centrale d'achat, précisez (UCAP, AMLE, UCANSS, CNRS, EdA, etc.) | Economie achat sur la durée totale* du marché (en euros HT) | Dépenses base 12 mois (en euros HT, calculées par la DAE) | Economie achat base 12 mois (en euros HT, calculées par la DAE) | Marché attribué à une PME ou à une ETI* (O/N) renseignement nécessaire au calcul de l'indicateur de l'achat innovant is su d'une PME ou d'une ETI | Marchés intégrant des achats innovants* (O/N) | Intégration de dispositions environnementales* (menu déroulant) voir ci-dessous (2) | Intégration de dispositions sociales* (menu déroulant) voir ci-dessous (3) | Analyse des écarts pour les actions inscrites au PAA prévisionnel 2017 Points d'attention; etc. |
| | Segment | Sous-segment | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |
| Total : | | | | | | | | | | | | | | | | | 0,00 € | 0,00 € | ... | ... | | | |

ANNEXES : IMMOBILIER

17. PARC IMMOBILIER FICHE DE MÉTHODE

ANNEXE IMMOBILIÈRE - FICHE DE MÉTHODE

A la suite de la production d'un projet de schéma pluriannuel de stratégie immobilière (SPSI) par chaque opérateur de l'État puis à son approbation, avec ou sans réserves, par la Direction de l'Immobilier de l'Etat, il a été demandé, par le ministre chargé du domaine, de s'assurer de la mise en œuvre effective des projets de SPSI ainsi validés.

Pour ce faire, il a été décidé d'inscrire un moment immobilier lors des conseils d'administration des opérateurs de l'État. La trame de cet examen des sujets immobiliers est présentée dans une annexe à la circulaire budgétaire-comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux.

Elle a vocation à être renseignée par l'opérateur puis soumise à son conseil d'administration, au moins une fois par an, lors de l'approbation du compte financier. Cette annexe est composée d'un tableau de données chiffrées et d'une partie littéraire permettant de commenter et d'expliquer ces éléments chiffrés.

Tableau de données chiffrées

Données physiques

La première partie du tableau a pour objectif de suivre les principaux indicateurs immobiliers sur le plan physique. Ces données doivent avoir été recueillies initialement lors de la rédaction des projets de SPSI et saisies dans le Référentiel Technique (RT). Elles doivent être actualisées dans le Référentiel Technique et dans l'annexe immobilière avant chaque présentation de l'annexe au conseil d'administration. Dans le cas où aucune évolution ne serait constatée, il convient tout simplement de reprendre les éléments de l'exercice précédent.

L'opérateur indiquera le nombre de bâtiments (un site peut-être composé d'un ou de plusieurs bâtiments qui doivent être bien identifiés par un numéro d'inventaire Chorus RE-FX) utilisés ainsi que la surface totale en m² de surface utile brute (SUB) totale, puis les ventilera pour chaque statut d'occupation. Pour rappel, la SUB est égale à la surface hors œuvre nette (SHON) moins les éléments structurels, les locaux techniques en étages et les caves et sous-sol. Dans le cas d'une location, la surface utile locative (SUL) peut être assimilée à la SUB.

L'opérateur indiquera le ratio de m² de surface utile nette (SUN) par poste de travail. Pour rappel, la SUN est la surface de travail, réelle ou potentielle, destinée aux résidents, comprenant les surfaces de réunion, les surfaces annexes de travail, exclusion faite des surfaces des services généraux, des logements, des services sociaux, et de toutes les zones non transformables en bureau ou salle de réunion (hall, amphithéâtre, circulations, sanitaires, vestiaires). La SUN se décompose ainsi en trois natures de surfaces : surface de bureau, surface de réunion et surface annexe de travail.

Le poste de travail se définit comme un ensemble de moyens mis à la disposition d'une ou plusieurs personnes exerçant une fonction à vocation administrative. Il se compose d'une surface de travail et de classement de premier niveau, du mobilier et des capacités de connexion.

A titre de simplification, et pour éviter une double saisie, le tableau "Données physiques" peut être remplacé par une extraction directement opérée dans l'OAD (Outil d'aide au diagnostic) à condition que les données saisies dans le RT soient à jour.

Dépenses de fonctionnement à l'€ près

L'opérateur complètera le tableau en indiquant, pour chaque poste, les dépenses cumulées sur l'année en euros. Les dépenses renseignées doivent correspondre à des conditions d'exploitation normales de l'immeuble. Ces coûts doivent intégrer les coûts « externalisés » et les coûts internes/en régie (ressources propres à l'opérateur consacrées à l'immobilier).

La ligne « locations immobilières » correspond aux loyers versés par l'opérateur aux bailleurs et ne doit pas prendre en compte les éventuels loyers perçus par l'opérateur.

Produits de cession d'immobilisations corporelles à l'€ près

Cette partie du tableau correspond aux produits des cessions en distinguant les produits afférents à des biens propres de ceux afférents à des biens domaniaux. Concernant les biens propres à l'établissement, il convient d'indiquer le produit de cession brut du bien (sans tenir compte des frais de déménagement éventuels). Concernant les biens domaniaux occupés par l'établissement, il convient d'indiquer le produit de cessions éventuellement reversé à l'établissement par le ministère de tutelle.

Opérations d'acquisitions / constructions à l'€ près

Les dépenses d'acquisition ou de construction correspondent aux acquisitions ou constructions de biens propres ou de biens domaniaux mis à disposition de l'opérateur. Le montant indiqué est celui comptabilisé en immobilisation au titre des opérations de l'exercice.

Travaux structurants à l'€ près

Les travaux structurants sont des travaux de réhabilitation, de restructuration, d'agrandissement, d'amélioration dont la réalisation augmente directement la valeur vénale de l'immeuble. Le montant indiqué est celui comptabilisé en immobilisation au titre des opérations de l'exercice.

Entretien lourd à l'€ près

Les opérations d'entretien lourd correspondent aux opérations d'entretien à la charge du propriétaire par exemple : clos et couvert du bâtiment, aménagements extérieurs (parkings, clôtures, réseau d'assainissement), installations de plomberie (eau froide et chaude, eaux usées), installations d'électricité (courant fort et système de sécurité incendie), installation de chauffage (ainsi que de ventilation et climatisation), appareils élévateurs, portes automatiques extérieures, systèmes de sécurité incendie. Le montant indiqué correspond aux immobilisations et charges comptabilisées au titre de l'exercice.

Eléments d'explication

Il convient de renseigner ces informations à caractère qualitatif à la mesure du contexte, des actions menées et des enjeux immobiliers propres à l'opérateur.

Commentaires portant sur la stratégie immobilière de l'établissement :

(exemples : avancement des opérations prévues dans le SPSI, levées des réserves de France Domaine ou du CIE, économies réalisées ou programmées,...)

Ce paragraphe doit rappeler, de manière synthétique :

- o L'avancement des opérations prévues dans le SPSI en répondant aux réserves éventuelles de la part de la Direction de l'Immobilier de l'Etat et du CIE. L'opérateur doit préciser si les opérations se déroulent selon le projet initial et, si tel n'est pas le cas, expliquer les raisons de ce décalage et présenter les actions prévues pour y remédier. A ce titre, l'opérateur décrira aussi bien les aspects opérationnels (délais, contraintes) que financiers (surcoûts).
- o Les réserves émises dans les différents avis de la Direction de l'Immobilier de l'Etat, du CIE et des tutelles et présenter les actions réalisées, en cours ou programmées, pour apporter des réponses à ces réserves. Si ces actions ont un impact sur les données chiffrées présentées dans le tableau, l'opérateur veillera à expliciter cette relation.
- o Les économies significatives observées et prévues en matière de dépenses de fonctionnement et de cessions de biens devenus inutiles

POUR INFORMATION DE L'ORGANE DÉLIBÉRANT

| | |
|-----------|--|
| Opérateur | Réunion de l'organe délibérant du JJ/MM/AAAA |
|-----------|--|

Dernières données connues

| Données physiques issues du RT | | | |
|---|---|-------|--|
| Note de complétude OAD | | n°275 | |
| Nombre de bâtiments occupés | X | | |
| dont biens propres | X | | |
| dont biens domaniaux | X | | |
| dont prises à bail | X | | |
| dont autres mises à disposition (ex. : collectivités territoriales) | X | | |
| Surface totale occupée (m² - SUB) | X | | |
| dont biens propres | X | | |
| dont biens domaniaux | X | | |
| dont prises à bail | X | | |
| dont autres mises à disposition (ex. : collectivités territoriales) | X | | |
| Ratio m² SUN / poste de travail (*) | X | | |

| | Classe de compte (n°) | Exécution (N-1) | Exécution (N-2) |
|---|-----------------------|-----------------|-----------------|
| Dépenses de fonctionnement à l'€ près | | | |
| Redevances de crédit-bail immobilier (*) | 6125 | | |
| Locations immobilières (*) | 6132 | | |
| Entretien et réparations sur biens immobiliers (*) | 6152 | | |
| Produits de cession d'immobilisations corporelles à l'€ près | | | |
| dont biens propres | 756 | | |
| dont biens domaniaux | 756 | | |

(*) Les données sont disponibles à la saisie dans le système d'informations des opérateurs de l'Etat (SI OPE)

| | Exécution N-1 | Exécution N-2 |
|--|---------------|---------------|
| Acquisitions / Constructions à l'€ près | | |
| sur biens acquis ou mis à disposition | | |
| Travaux structurants à l'€ près | | |
| sur biens mis à disposition | | |
| sur biens acquis | | |
| Entretien lourd à l'€ près | | |
| sur biens mis à disposition | | |
| sur biens acquis | | |

Commentaires portant sur la stratégie immobilière de l'établissement :

(notamment sur l'avancement des opérations prévues dans le SPSI, la levée des réserves de la DRE ou du CIE, les économies réalisées ou programmées,...)