

Paris, le - 9 JUIL. 2010

DIRECTION DU BUDGET

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

TÉLÉDOC 246  
139, RUE DE BERCY  
75572 PARIS CEDEX 12

TELEDOC 753  
120, RUE DE BERCY  
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par  
Sébastien TAUPIAC et Sylvie AMIEL  
Bureau **2B2O**  
[opérateurs.budget@finances.gouv.fr](mailto:opérateurs.budget@finances.gouv.fr)

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

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

LE MINISTRE DE L'ACTION  
ET DES COMPTES PUBLICS

À MESDAMES ET MESSIEURS LES MINISTRES  
ET SECRÉTAIRES D'ÉTAT

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

P.J. : 1

### Résumé

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

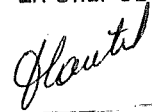
### III. Autres principaux points d'attention et nouveautés de la circulaire

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

✻


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

LA DIRECTRICE DU BUDGET  
POUR LA DIRECTRICE DU BUDGET  
LA CHEF DE SERVICE

  
Sophie MANTEL

LE DIRECTEUR GENERAL DES FINANCES PUBLIQUES

Le Chef du Service Comptable de l'Etat

  
François TANGUY

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

**ANNEXES**

Préambule  
Budget  
Comptabilité générale  
Contrôle interne budgétaire et contrôle interne comptable  
Achat  
Immobilier

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

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

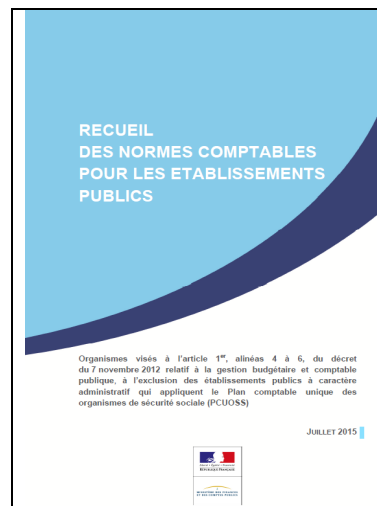
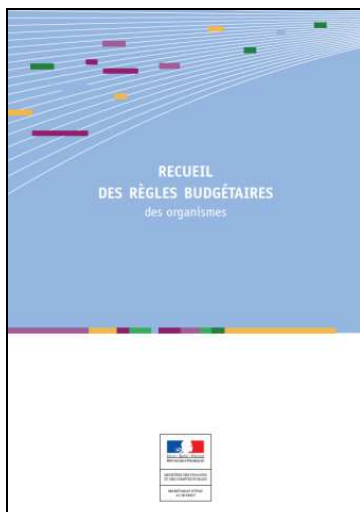
**La présente circulaire porte quant à elle exclusivement sur les points d'attention de l'exercice et les éléments de doctrine.**

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

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

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

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



## CHAMP D'APPLICATION :

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

Pour rappel, les organismes soumis à la comptabilité budgétaire appliquent la totalité des dispositions des titres I et III du décret GBCP. Les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire appliquent les dispositions des titres I et III du décret GBCP à l'exclusion des 1° et 2° de l'article 175 et des articles 178 à 185 et 204 à 208.<sup>1</sup>

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

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

Enfin, elle précise également les spécificités relatives aux organismes ayant la qualité d'opérateurs de l'Etat. Pour mémoire, la liste des organismes ayant la qualité d'opérateurs de l'Etat est fixée chaque année dans le cadre du projet de loi de finances et détaillée dans le rapport annexé intitulé « jaune opérateurs ». Les opérateurs de l'Etat sont notamment soumis à un plafond d'autorisation d'emplois voté chaque année en loi de finances<sup>2</sup>.

## Ressources

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

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



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

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

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

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

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

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

<sup>1</sup> 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 assujétiement 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.

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

Un kit « collecteur » est disponible sur le site [prelevementalsource.gouv.fr](http://prelevementalsource.gouv.fr)

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

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

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

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

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

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

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

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

## I. ROLES DES DIFFERENTS ACTEURS REPRESENTANT L'ETAT

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

### 1. ROLE DES ADMINISTRATEURS

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

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

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

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

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

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

**Point d'attention :**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

## 2. ROLE DES AUTORITES DE TUTELLE

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

En outre aux termes de l'article 174 du décret GBCP, les organismes publics entrant dans son champ d'application<sup>3</sup> sont systématiquement placés sous la tutelle financière du ministre chargé du budget, sauf disposition législative contraire.

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

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

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

Cette transmission des délibérations budgétaires à la direction du budget pour approbation connaît deux exceptions<sup>4</sup> :

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

En effet, pour les 199 organismes listés en annexe de ces deux arrêtés, l'approbation des budgets relèvent des autorités chargées de leur contrôle (contrôle budgétaire ou contrôle économique et financier)<sup>5</sup> 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.

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

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

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

**Point d'attention :**

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

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

Les **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 et des comptes financiers ne s'appliquent notamment pas sur les mêmes bases que pour les autres organismes, mais dans le cadre du droit d'opposition donné par les textes au commissaire du Gouvernement, lorsqu'il en est institué un, ou de toute autre disposition spécifique prévue par les textes constitutifs du groupement.

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

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

### 3. ROLE DE L'AUTORITE CHARGEE DU CONTROLE

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

La fonction de l'autorité chargée du contrôle est complémentaire de celle exercée par les autorités de tutelle. Au-delà de l'accès aux séances de l'organe délibérant avec voix consultative, les modalités d'exercice du contrôle sont précisées dans les arrêtés pris conjointement par le ministre chargé du budget et le(s) ministre(s) de tutelle pour chaque organisme ou catégories d'organismes<sup>6</sup>. Ces arrêtés sont complétés de documents de contrôle précisant notamment les seuils d'examen préalable (visa ou avis préalable), le format des documents budgétaires à transmettre ainsi que la périodicité et les modalités de leur transmission.

---

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

## II. MODALITES DE FINANCEMENT DES ORGANISMES PAR L'ETAT

### 1. LA PRE-NOTIFICATION

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

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

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

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

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



#### **Point d'attention :**

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

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

## 2. LA DECISION ATTRIBUTIVE

### A) Mode opératoire

La décision attributive, notifiée à l'organisme intéressé en début d'exercice<sup>7</sup>, est explicitement libellée en tant que « décision attributive » par opposition à la « pré-notification » (ou « notification prévisionnelle de financement »), et reprend en partie le formalisme de la pré-notification (distinction des différentes catégories de financement et mention des montants, déduction faite des mises en réserve).

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

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

La décision attributive peut prévoir des versements échelonnés :

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

Enfin, lorsque l'État modifie, en cours d'exercice, le montant des financements attribués à l'organisme, il lui notifie une décision attributive rectificative libellée dans les mêmes formes que la décision attributive initiale. L'organisme traduit cette décision rectificative, le cas échéant, par un budget rectificatif<sup>9</sup>.

#### **Point d'attention :**

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

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

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

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

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

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

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

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

**Point d'attention :**

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

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

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

**ECRITURES DANS LE BUDGET DE L'ÉTAT :**

**Etape 1 :** La validation de l'acte attributif consomme les AE dans le budget de l'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 ORGANISMES<sup>10</sup> :**

**1) Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire**

Dans le cas de subventions annuelles :

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

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

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

**Point d'attention :**

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

<sup>10</sup> N'inclut pas les opérations pour compte de tiers.

<sup>11</sup> Sauf conditions suspensives.

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

Dans le cas de subventions pluriannuelles :

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

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

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

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

## 2) Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire

Dans le cas de subventions annuelles :

La décision attributive permet l'exécution<sup>12</sup> d'un produit, ou d'une ressource, inscrit dans le tableau de la situation patrimoniale de l'organisme pour le montant indiqué<sup>13</sup> dans la décision attributive.

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

Dans le cas de subventions pluriannuelles :

**Etape 1 :** La décision attributive permet l'exécution<sup>14</sup> d'un produit, ou d'une ressource, inscrit au tableau de la situation patrimoniale pour le montant correspondant aux versements de l'année prévus dans la décision attributive.

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

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

<sup>12</sup> Sauf conditions suspensives.

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

<sup>14</sup> Sauf conditions suspensives.

## Ressources

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

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

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

### A) Champ d'application

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

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

### B) Procédure

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

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

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

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

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

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

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

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

## 4. SPECIFICITES RELATIVES AUX OPERATEURS DE L'ETAT

La notion d'opérateur de l'État est née avec la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), dont les principes ont vocation à s'appliquer tant au budget de l'État qu'aux entités jouissant de la personnalité morale qui participent de manière déterminante aux missions de l'État, grâce à son concours financier et sous son contrôle<sup>15</sup>.

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

La SCSP est destinée au financement exclusif des opérateurs de l'Etat. Elle constitue par nature une subvention de fonctionnement annuelle destinée à couvrir indistinctement des dépenses de personnel et de fonctionnement de l'opérateur mais n'a pas vocation à financer ses dépenses d'investissement, qui doivent être financées par des dotations en fonds propres (crédits de catégorie 72). Ces règles d'imputation figurent au recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'Etat<sup>16</sup> (cf. partie I. « Les nomenclatures », chapitre 7.1. « Nomenclature des titres / catégories ») et doivent faire l'objet d'une stricte application.

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

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

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

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

Dans la comptabilité générale de l'Etat, la SCSP est comptabilisée en tant que charge de fonctionnement indirect et s'impute, en nomenclature d'exécution, sur le compte 63 et sur le sous-compte concerné. Elle est annuelle et dépourvue de conditions ou d'affectation explicite à la réalisation d'opérations particulières et ponctuelles<sup>17</sup>.

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

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

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



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

**Point d'attention :**



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

### B) Le taux de mise en réserve pour la SCSP

La mise en réserve d'une partie des crédits votés par le Parlement est prévue par la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 (art.51 alinéa 4bis<sup>18</sup>). Les taux retenus par le Gouvernement pour 2019 figureront dans l'exposé général des motifs du PLF pour 2019.

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

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

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

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

Mode de calcul :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Ressources

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

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

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

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

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

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

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

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

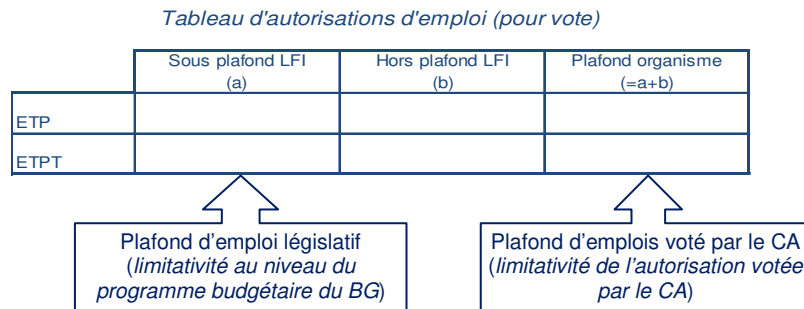
La loi de finances initiale (LFI) fixe chaque année le plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'État<sup>19</sup>. **Les modalités de mise en œuvre de ce plafond d'emplois législatif et les règles de décompte hors plafond ont été précisées par circulaire**<sup>20</sup>. Par ailleurs, un guide de décompte des emplois précise les cas dans lesquels un agent décompte un emploi<sup>21</sup>.



**Point d'attention :**

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

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



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

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

En effet, l'objectif d'évolution des dépenses du budget général de l'Etat fixé par la LPFP 2018 à 2022 s'entend notamment hors charge de la dette et hors contribution « pensions ». Ainsi, les opérateurs concernés par le versement de contributions employeur au CAS « pensions » au titre des personnels civils de la fonction publique d'Etat qu'ils rémunèrent doivent mentionner cette dépense dans leurs états budgétaires<sup>22</sup>. Par conséquent, **une ligne dédiée aux comptes de pensions civiles figure au sein du tableau des autorisations budgétaires et du compte de résultat prévisionnel agrégé.**

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

<sup>19</sup> Art.64 de la loi de finances pour 2008.

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> Disponible sur le forum de la performance (<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance-publique/files/files/documents/gestion-publique/operateurs/Guide-emplois-OPE-2.pdf>).

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

### III. CYCLE BUDGETAIRE

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

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

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

#### 1. LA PROGRAMMATION

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

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

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

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

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

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

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

#### **Point d'attention :**

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

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

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

[domaine.annexe-immo-operateur@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:domaine.annexe-immo-operateur@dgfip.finances.gouv.fr)

## Ressources

*Annexe n°18 : Pilotage immobilier*

*Annexe n°17 : Professionnalisation de la fonction achat*

## 2. LA PRESENTATION DU BUDGET ET DE SON EXECUTION

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

Dans tous les cas, le dossier budgétaire comprend la note de présentation (budgets initiaux et rectificatifs) ou le rapport de gestion (compte financier) de l'ordonnateur, les tableaux soumis au vote et les tableaux soumis à l'information de l'organe délibérant<sup>23</sup>.

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

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

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

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

Les budgets initiaux et rectificatifs sont accompagnés d'une note de présentation établie par l'ordonnateur<sup>24</sup>.

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

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

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

<sup>23</sup> Tableaux dont le format est défini par le recueil des règles budgétaires des organismes.

<sup>24</sup> En application des dispositions du recueil des règles budgétaires des organismes.

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

### B) Les comptes rendus de gestion

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

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

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



### C) Le compte financier

Le compte financier est accompagné d'un rapport de gestion établi par l'ordonnateur pour l'exercice écoulé<sup>25</sup>. Ce document est distinct de l'annexe des comptes annuels produite par l'agent comptable<sup>26</sup>.

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

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

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

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

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



### D) Formats de présentation recommandés

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

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

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

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

**Points d'attention :**

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

***Pour les organismes soumis à la comptabilité budgétaire***

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

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

***Pour les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire***

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

## Ressources

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

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

## IV. ANALYSE DU BUDGET

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

#### A) Organismes soumis à la comptabilité budgétaire

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

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

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

**L'analyse de la soutenabilité budgétaire va consister à apprécier la capacité de l'organisme à présenter une programmation budgétaire permettant d'honorer les engagements souscrits ou prévus et de maîtriser leurs conséquences budgétaires en cours d'année et les années ultérieures<sup>27</sup>.**

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

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

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

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



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

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

### B) Organismes non soumis à la comptabilité budgétaire

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

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

De plus, même s'ils ne disposent pas de comptabilité budgétaire, dans un souci de pilotage des opérations pluriannuelles, ces organismes peuvent suivre les engagements (hors bilan) réalisés et les retracer dans un tableau dédié<sup>28</sup> afin de mesurer les conséquences financières de ces opérations et d'en garantir la maîtrise.

## 2. APPRECIATION DE LA SOUTENABILITE DU BUDGET

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Point d'attention :**

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

### 3. INDICATEURS ET RATIOS D'ANALYSE

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

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

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

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

*[opérateurs.budget@finances.gouv.fr](mailto:opérateurs.budget@finances.gouv.fr)*

---

#### Ressources

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

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

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

---

## V. LA QUALITÉ DES COMPTES DES ORGANISMES PUBLICS

### 1. CADRE COMPTABLE ET QUALITE DES COMPTES

#### A) RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS

La mise en œuvre du recueil des normes comptables des établissements publics, du plan de comptes commun et de l'instruction comptable commune, selon un calendrier précisé par l'arrêté du 1er juillet 2015<sup>29</sup>, se poursuit sur l'exercice 2019 :

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

L'instruction du 11 décembre 2017<sup>30</sup> relative à l'instruction comptable commune des établissements publics se substitue aux instructions codificatrices M9 dans un calendrier identique à celui du recueil des normes. Un plan de comptes commun est également publié en annexe de l'instruction.

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

#### B) QUESTIONNAIRE DE QUALITE COMPTABLE

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

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

<sup>29</sup> 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

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

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

### C) FIABILISATION DES OPERATIONS RECIPROQUES AVEC L'ÉTAT

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

### D) FIABILISATION DU PARC IMMOBILIER

Afin d'accompagner les organismes suivis au compte 26 de l'État, la DGFIP a élaboré un guide méthodologique<sup>31</sup>, validé par la Cour des Comptes, qui doit permettre aux gestionnaires et agents comptables de fiabiliser la comptabilisation de l'intégralité du parc immobilier de leur organisme.

Votre attention est appelée sur les points suivants :

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

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

## 2. CLOTURE DES COMPTES ET REMONTEES FINANCIERES

### A) CALENDRIER DE CLOTURE

Les organismes s'assurent du respect des délais de reddition des comptes et de la mise en place de dispositifs de suivi des travaux de fin de gestion tel que, par exemple, les arrêtés intermédiaires, les pré-clôtures ou la note de cadrage signée par l'ordonnateur et l'agent comptable<sup>32</sup>. Pour les comptes clos au 31 décembre 2018, le calendrier des échéances auprès de la DGFIP est le suivant :

#### **31 janvier 2019 :**

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

Si la remontée ne peut pas être effectuée pour le 31 janvier 2019, l'agent comptable doit informer le bureau CE-2B (bureau.ce2b-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 2019 :**

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

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

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

de produits et détermination du résultat) ;

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

**16 mars 2019 :**

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

**30 avril 2019 :**

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

## **B) CERTIFICATION DES COMPTES**

La Cour des comptes, dans son rôle de certificateur des comptes de l'État, demande la communication des rapports de certification externe de toutes les entités inscrites, en tant que participations financières (compte 26), dans les comptes de l'État, afin de fonder son opinion. Il est donc indispensable que les organismes transmettent les rapports de leurs commissaires aux comptes (CAC) au bureau CE-2B<sup>33</sup> immédiatement après la tenue du conseil d'administration délibérant sur le compte financier et, à défaut, le plus rapidement possible après communication par leurs CAC.

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

## **C) REMONTEES DANS L'INFOCENTRE**



Le calendrier et les modalités de transmission des remontées dans l'infocentre sont détaillées dans l'instruction du 31 janvier 2018 relative aux modalités de fonctionnement de l'infocentre des établissements publics nationaux et des groupements d'intérêt public nationaux<sup>34</sup>.

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

## **D) DEMATERIALISATION DU COMPTE FINANCIER**

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

Un guide détaillant la procédure de transmission dématérialisée est disponible sous Nausicaa<sup>35</sup>. Le transfert et le scellement du compte financier de l'exercice 2018 sera possible à compter du 15 mars 2019.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## VI. LES CONTRÔLES INTERNES BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS

### 1. LES PRINCIPES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

---

### Ressources

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

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

---



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

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

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

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

**2- D'évaluer les dispositifs déployés**

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

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

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

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

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

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

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

**Il est ainsi demandé aux organismes de :**

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

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



**Par ailleurs, il est demandé aux tutelles de :**

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

#### 4. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE

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

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

utilisés par certains escrocs. Cette liste est régulièrement enrichie. Cette page contient également les modalités de communication et d'action en cas de tentative ou de fraude avérée. Ainsi, dès constatation de la tentative ou de la fraude, l'agent comptable doit la signaler immédiatement à la Banque de France afin d'activer la procédure d'annulation de virement SEPA (SCT Recall). Il convient également d'en informer la Mission RDCIC ([mission.rdcic-escroquerie@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:mission.rdcic-escroquerie@dgfip.finances.gouv.fr)) au moyen d'un courriel pré-rempli dédié, en mettant en copie le bureau CE-2B ([bureau.ce2b-eqn@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:bureau.ce2b-eqn@dgfip.finances.gouv.fr)). La DGFIP a par ailleurs rédigé un dépliant qui décrit les principaux modes opératoires constatés, apporte des conseils pour reconnaître une escroquerie et s'en prémunir et indique la démarche à suivre en cas d'escroquerie avérée. Ce dépliant est consultable sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)<sup>36</sup>

---

36

[https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1\\_metier/3\\_partenaire/organismes\\_publics/depliant\\_escroquerie\\_eqn\\_2702\\_web.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/3_partenaire/organismes_publics/depliant_escroquerie_eqn_2702_web.pdf)).