



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Paris, le 21 JUIL. 2011

DIRECTION DU BUDGET
TÉLÉDOC 246
139, RUE DE BERCY
75572 PARIS CEDEX 12

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES
TELEDOC 753
120, RUE DE BERCY
75572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Tayeb-Alexandre S'HIEH
Bureau 2MPAP
Téléphone : 01 53 18 71 06
Télécopie : 01 53 44 67 48

Affaire suivie par Hélène COUSIN
Bureau CE-2B
Téléphone : 01 53 18 78 83
Télécopie : 01 53 18 36 69

NORBCRB1116089C
N° interne DF-2MPAP-11-3074

Dossier 2011/07/7552

LA MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS,
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT,
PORTE-PAROLE DU GOUVERNEMENT

À MESDAMES ET MESSIEURS LES MINISTRES ET
SECRÉTAIRES D'ÉTAT

Objet : Circulaire relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux pour 2012

P.J. : 1

La présente circulaire fixe le cadre et les règles de préparation et d'exécution budgétaires et comptables applicables aux organismes relevant du périmètre des opérateurs de l'État et au champ des établissements publics nationaux à budget limitatif et groupements d'intérêt public assimilés.

La présentation de la circulaire relative aux budgets 2012 et aux comptes évolue afin d'améliorer l'identification des règles applicables à chaque périmètre de qualification juridique ou budgétaire d'organismes.

Elle est désormais composée de deux parties :

- **la première partie « gouvernance et cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État »** vise les organismes relevant de la qualification d'opérateurs de l'État, énumérés dans le Jaune « opérateurs de l'État » annexé au projet de loi de finances de l'année ;
- **la seconde partie « cadre budgétaire et comptable des établissements publics nationaux »** s'applique aux établissements publics nationaux à caractère administratif (EPA), aux établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC) à budget limitatif, aux groupements d'intérêt public (GIP) nationaux relevant de la comptabilité publique et aux établissements publics à caractère scientifique et technologique dans le respect des normes de présentation et de gestion budgétaire qui leur sont propres.

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

Les organismes appliquent soit la première partie, soit la seconde partie ou soit les deux en fonction de leur appartenance aux périmètres des opérateurs ou des établissements publics visés. Ceux qui répondent à la fois à la qualification d'opérateur de l'Etat et à la qualification d'établissement public national tel que précisé précédemment appliquent simultanément les dispositions de la première et de la seconde partie.

Pour les opérateurs et les établissements publics nationaux faisant partie de la catégorie organismes divers d'administration centrale (ODAC) au sens de la comptabilité nationale, une nouvelle disposition législative, l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 du 28 décembre 2010, interdit le recours aux emprunts de plus de douze mois auprès d'un établissement de crédit.

La circulaire pour 2012 introduit par ailleurs les nouveautés ou les clarifications suivantes :

S'agissant de la partie « gouvernance et cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'Etat » :

- recensement des impacts sur la préparation et l'exécution des budgets des dispositions de la circulaire n°5454SG du premier ministre du 26 mars 2010 relative au pilotage stratégique des opérateurs ;
- généralisation du caractère globalisé de la subvention pour charges de service public (Titre 3 – catégorie 32 de la nomenclature budgétaire de l'Etat) versée aux opérateurs de l'Etat, laquelle ne peut plus comprendre de part spécifiquement fléchée sur un investissement ;
- formalisation des éléments relatifs à l'objectif de certification des comptes des opérateurs et à la mise en place d'un dispositif de maîtrise des risques.

S'agissant de la partie « cadre budgétaire et comptable des établissements publics nationaux » :

- modification de la présentation des documents budgétaires mettant en valeur l'autorisation budgétaire présentée sous la forme d'un budget par enveloppes tenu dans les formes de la comptabilité générale et soumis à un principe d'équilibre prévisionnel, et d'un tableau d'autorisation d'emplois ;
- proposition d'une typologie de regroupement des dépenses et des emplois entre les enveloppes budgétaires limitatives des établissements publics ;
- généralisation du principe de fléchage de la subvention d'investissement versée par l'Etat par une dotation en fonds propres libellée en Titre 7 – catégorie 72 dans la nomenclature budgétaire de l'Etat ;
- imputation des subventions d'intervention versées par l'Etat (Titre 6) dans les comptes des établissements publics ;
- précision des critères de distinction et des modalités de gestion des dispositifs transparents et non transparents gérés au nom de l'Etat ;

- formalisation par les tutelles de la prise en charge du renouvellement du bien par l'Etat, dans l'hypothèse d'un bien mis à disposition par l'Etat ou financé par lui, ouvrant droit à l'inscription d'un produit issu de la neutralisation de la charge d'amortissement dans le compte de résultat de l'établissement public ;
- introduction d'éléments de vigilance en termes de qualité comptable et demande de travaux à effectuer dans l'optique de la clôture des comptes 2011.

Pour la Ministre et par délégation

LE DIRECTEUR DU BUDGET



Julien DUBERTRET

LE DIRECTEUR CHARGE DE LA GESTION
PUBLIQUE, ADJOINT AU DIRECTEUR
GENERAL DES FINANCES PUBLIQUES



Vincent MAZAURIC

S O M M A I R E

PREMIERE PARTIE : GOUVERNANCE ET CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES OPERATEURS DE L'ETAT	4
I. Gouvernance et pilotage budgétaire des opérateurs de l'Etat	5
1. LA DEFINITION ET LA QUALIFICATION D'OPERATEUR DE L'ETAT	5
A- <i>UNE NOTION DERIVEE DE LA LOLF</i>	5
B- <i>LES CRITERES DE QUALIFICATION</i>	5
C- <i>L'ACTUALISATION DU PERIMETRE DES OPERATEURS DE L'ETAT</i>	6
2. LE CADRE BUDGETAIRE ET DE GOUVERNANCE DES OPERATEURS	7
A. <i>PRESENTATION DES DEPENSES PAR DESTINATION DANS DES NORMES IDENTIQUES A CELLES DE L'ETAT</i>	7
B. <i>CONTRIBUTION DES OPERATEURS AUX EFFORTS DE MAITRISE DES FINANCES ET DE L'EMPLOI PUBLICS</i>	7
C. <i>RENFORCEMENT DES INSTRUMENTS DE PILOTAGE</i>	8
II. Spécificités budgétaires des opérateurs de l'Etat.....	9
1. LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC (SCSP) ET SA MISE EN RESERVE REDUITE	9
A. <i>CARACTERISTIQUES BUDGETAIRES DE LA SCSP</i>	9
B. <i>LA POSSIBILITE D'APPLIQUER UN TAUX DE MISE EN RESERVE REDUIT A LA SCSP</i>	10
(1) Les modalités de calcul de la mise en réserve 2012	10
(2) Communication du montant de la mise en réserve aux opérateurs et modalités d'inscription dans les budgets prévisionnels pour 2012.....	11
2. L'IMPUTATION COMPTABLE DE LA SCSP	12
3. UN PLAFOND D'AUTORISATION D'EMPLOIS ISSU DE LA LOI DE FINANCES	12
A- <i>LE VOTE PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION D'UN PLAFOND D'EMPLOIS ISSU DE LA LOI DE FINANCES</i>	12
B- <i>L'OBLIGATION DE PRESENTER UN DOCUMENT PREVISIONNEL DE GESTION DES EMPLOIS ET DES CREDITS DE PERSONNEL DE L'OPERATEUR</i>	14
III. Obligations des opérateurs de l'Etat en matière de restitution d'information et de qualité comptable.....	14
1. LE VOLET SPECIFIQUE AU SEIN DES PAP ET DES RAP.....	14
2. L'INFORMATION SYNTHETIQUE DANS LE CADRE D'UN JAUNE ANNEXE AU PLF	15
3. LA CERTIFICATION DES COMPTES DES OPERATEURS A FORTS ENJEUX FINANCIERS.....	17
4. L'OBLIGATION DE METTRE EN PLACE UN DISPOSITIF DE MAITRISE DES RISQUES	17

DEUXIEME PARTIE : CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX..... 19

I.	Présentation, vote et approbation des documents budgétaires	21
1.	LE BUDGET INITIAL	21
A-	LA PRESENTATION DU BUDGET	21
(1)	La note de présentation	22
(2)	Les tableaux et annexes budgétaires	22
B-	L'ADOPTION DU BUDGET	31
C-	LES MOUVEMENTS DE CREDITS : LIMITATIVITE ET FONGIBILITE	32
D-	BUDGET NON EXECUTOIRE	33
2.	LE BUDGET MODIFIE	33
A-	LES REPORTS DE CREDITS	33
B-	LES DECISIONS MODIFICATIVES	34
(1)	La décision modificative	34
(2)	La décision modificative d'urgence	37
(3)	La décision modificative d'inventaire	37
3.	LE COMPTE FINANCIER	38
A-	REGLES APPLICABLES	38
B-	PRESENTATION	38
4.	L'APPROBATION DES DOCUMENTS BUDGETAIRES	39
5.	LES OBLIGATIONS RELATIVES AU SUIVI DE LA TRESORERIE	41
A-	LES ENJEUX LIES A L'AMELIORATION DE LA GESTION DE LA TRESORERIE DE L'ÉTAT	41
B-	LE DISPOSITIF	42
C-	LISTE DES ETABLISSEMENTS CONCERNES	43
II.	Définition, calcul et imputation des dotations versées aux EPN	44
1.	PRINCIPES D'EVALUATION DES DOTATIONS	44
A-	JUSTIFICATION AU PREMIER EURO	44
B-	TYOLOGIE DE REGROUPEMENT EN ENVELOPPES LIMITATIVES	44
(1)	Définition de l'enveloppe budgétaire	44
(2)	Les caractéristiques de l'enveloppe budgétaire	45
C-	INSCRIPTION DES FONDS VERSES PAR L'ÉTAT DANS LE BUDGET	46
(1)	Lors de la préparation du budget initial	46
(2)	Lors de l'exécution budgétaire	46
2.	IMPUTATION DES FONDS VERSES PAR L'ÉTAT	48
A-	LES SUBVENTIONS PROVENANT DE DEPENSES D'INTERVENTION OU DE TRANSFERT DE L'ÉTAT (TITRE 6)	48
(1)	Transferts directs	49
(2)	Transferts indirects	49
B-	LES DOTATIONS EN FONDS PROPRES (TITRE 7 – CATEGORIE 72)	50
3.	MODALITES PARTICULIERES DE CALCUL DES DOTATIONS	51
A-	CREDITS DE PERSONNEL	51
(1)	Mode de décompte des emplois	51
(2)	Le calcul des crédits	52
(3)	Points d'actualité	54
B-	CREDITS AFFERENTS AUX IMPOTS ET AUX CONTRIBUTIONS DIVERSES	59
(1)	Taxes sur les salaires	59
(2)	Versement de transport	61
(3)	Cotisation au Fonds national d'aide au logement	61
(4)	Taxe sur les locaux à usage de bureaux	62
(5)	Modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée	62
C-	PARTENARIATS PUBLICS PRIVES	63
(1)	Définition	63
(2)	Financement des études préalables	63
(3)	Procédure d'attribution	64
(4)	Phase de réalisation	64
(5)	Phase d'amortissement	64

III. Enjeux de qualité comptable dans l'optique de la clôture des comptes 2011....	66
A- POINTS DE VIGILANCE PARTICULIERS DANS LE CADRE DE LA CLOTURE DES COMPTES 2011.....	66
(1) Parc immobilier (cf. fiche technique n°1 en annexe)	66
(2) Dispositifs d'intervention mis en œuvre pour le compte de l'Etat (cf. fiche technique n°2 en annexe)	66
(3) Réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'Etat et ses opérateurs (cf. fiche technique n°3 en annexe)	67
(4) Réconciliation des dettes et créances réciproques avec les tiers autres que l'Etat (cf. fiche technique n°4 en annexe)	67
(5) Autres points de vigilance comptables (cf. fiche technique n°5 en annexe)	67
(6) Calendrier de clôture et de remontée des comptes dans l'infocentre EPN de la DGFIP (cf. fiche technique n°6 en annexe)	67
B- ENJEUX DE LA PERIODE D'INVENTAIRE ET RECOMMANDATIONS.....	68
C- MODALITES DE REALISATION DES OPERATIONS D'INVENTAIRE.....	69
(1) L'amortissement des actifs	69
(2) La dépréciation des actifs	69
(3) La provision pour risques et charges	70
(4) La cession des immobilisations	70
(5) Les stocks.....	70
(6) La dépréciation des créances.....	71

INDEX	72
--------------------	-----------

ANNEXES

- *Fiches techniques*
- *Tableaux budgétaires*

**PREMIERE PARTIE : GOUVERNANCE ET CADRE BUDGETAIRE
ET COMPTABLE DES OPERATEURS DE L'ETAT**

I. Gouvernance et pilotage budgétaire des opérateurs de l'Etat

1. LA DEFINITION ET LA QUALIFICATION D'OPERATEUR DE L'ETAT

A- UNE NOTION DERIVEE DE LA LOLF

Les opérateurs de l'Etat sont des entités juridiquement autonomes qui témoignent d'une proximité particulière vis-à-vis du budget et des missions de l'Etat. La notion d'opérateur est totalement indépendante de la nature de la personnalité morale de droit public ou de droit privé, même si son périmètre est composé essentiellement d'établissements publics nationaux.

La notion d'opérateur de l'État est née avec la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances pour répondre à une nécessité tirée de l'esprit même de la 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 parfois déterminante aux missions de l'État, grâce à son concours financier et sous son contrôle.

La qualification d'opérateur sert tout d'abord à déterminer le périmètre des entités qui bénéficient d'une nature particulière de subvention de l'Etat explicitement prévue par la LOLF, la « *subvention pour charges de service public* », et qui répondent à une méthode spécifique de valorisation au sein des participations financières de l'Etat.

Dans un second temps, la notion d'opérateur s'est progressivement affirmée comme vecteur d'un cadre de pilotage stratégique et budgétaire particulier. Ces entités autonomes entretiennent en effet une relation de forte proximité vis-à-vis du financement et de la démarche de performance de l'Etat. Ce cadre est formalisé par la circulaire du Premier ministre n°5454SG du 26 mars 2010 et est complétée par les circulaires thématiques de la direction du budget.

Les dispositions de la première partie de la présente circulaire ont vocation à présenter les impacts de ce cadre de pilotage stratégique spécifique sur la construction des budgets des opérateurs.

B- LES CRITERES DE QUALIFICATION

Une entité dotée de la personnalité morale, quel que soit son statut juridique (EPN, GIP, association,...), est présumée appartenir au périmètre des opérateurs de l'État dès lors qu'elle répond cumulativement à trois critères :

- une activité de service public, qui puisse explicitement se rattacher à la mise en œuvre d'une politique définie par l'État et se présenter dans la nomenclature par destination selon le découpage en mission-programme-action ;
- un financement assuré majoritairement par l'État, directement sous forme de subventions ou indirectement via des ressources affectées, notamment fiscales. Ceci n'exclut pas la possibilité pour l'opérateur d'exercer des activités marchandes à titre subsidiaire. La comptabilité nationale (SEC 95) retient qu'un organisme est non marchand lorsque plus de 50 % des coûts de production liés à son activité sont couverts, directement ou non, par des ressources publiques. Ce caractère non marchand détermine l'appartenance de l'organisme au secteur des administrations publiques (APU) ;
- un contrôle direct par l'État, qui ne se limite pas à un contrôle économique ou financier mais doit relever de l'exercice d'une tutelle ayant capacité à orienter les décisions stratégiques, que cette faculté s'accompagne ou non de la participation au conseil d'administration. Le contrôle est défini comme la capacité de l'Etat à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une entité juridiquement autonome, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

C- L'ACTUALISATION DU PERIMETRE DES OPERATEURS DE L'ETAT

Le périmètre des opérateurs de l'Etat fait l'objet d'une actualisation annuelle dans le cadre de la liste des opérateurs présentée dans le jaune « opérateurs de l'Etat » annexé au projet de loi de finance de l'année. La Cour des comptes se réserve cependant la possibilité de faire procéder à une actualisation infra-annuelle dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'Etat (compte 26 du compte général de l'Etat relatif aux participations financières).

Il convient de rappeler au préalable les choix qui ont permis de circonscrire le premier périmètre des opérateurs, associé à la loi de finances initiale pour 2006 et utilisé en référence pour le bilan d'ouverture de l'État au 1^{er} janvier 2006 :

- le critère de contrôle est apparu déterminant. Il a conduit à exclure des entités même majoritairement financées par l'État pour lesquelles le contrôle ne se vérifie pas pleinement, pour des raisons d'indépendance éditoriale (organismes de l'audiovisuel public), du fait du paritarisme (établissements publics de la sphère sociale), parce que les dirigeants, élus par leurs pairs, jouissent d'une assez large autonomie d'action (réseaux consulaires), ou qu'ils sont considérés davantage comme partenaires (établissements d'enseignement privé sous contrat) ;
- le critère de financement majoritaire par l'État permet de distinguer, au sein des entités contrôlées, les opérateurs des non opérateurs. Les financements retenus peuvent être directs ou indirects, selon une approche emplois-ressources. Un organisme n'est donc pas exclu du périmètre des opérateurs au motif qu'il ne reçoit pas de subventions, mais de la fiscalité affectée. Un organisme n'est pas davantage exclu s'il est hors du champ des administrations publiques (APU) au sens de la comptabilité nationale, même si le cas est rare ;
- des décisions spécifiques ont été prises pour les entités se situant aux marches du périmètre. C'est le cas notamment des quelque 8 000 établissements publics locaux d'enseignement (collèges et lycées), qui en accord avec les ministères concernés ont été exclus du périmètre dans la mesure où le recueil des normes comptables de l'État range les EPLE dans la rubrique des « collectivités territoriales et autres collectivités ». De même, les participations financières de l'État retracées dans le rapport sur l'État actionnaire annexé au projet de loi de finances, ne sont pas opérateurs, y compris lorsqu'elles font partie des APU.

Ces choix ont été reconduits dans le cadre des travaux d'actualisation de la liste des opérateurs entrepris depuis 2007 et la procédure visant à améliorer l'actualisation a été poursuivie afin d'affiner et de stabiliser le périmètre des opérateurs.

Actuellement, les notions comptable et budgétaire d'opérateur de l'État sont alignées l'une sur l'autre. Cette situation est susceptible d'évoluer à l'avenir car les besoins en matière comptable et budgétaire sont distincts et complémentaires. Cette évolution n'entrera pas en vigueur avant le 1^{er} janvier 2013.

La procédure d'actualisation suivie dans le cadre de la liste qui sera annexée au prochain projet de loi de finances s'organise de la manière suivante :

- durant la phase administrative de préparation de la loi de finances, des procédures de contrôle interne (validation de la liste par la direction du budget, en liaison avec les représentants des corps de contrôle) et externe au ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État (vérification par les ministères exerçant la tutelle technique des opérateurs) ont assuré la fiabilité de la liste, qui a été validée en fin de procédure budgétaire. Lors de cette phase, il a été décidé de supprimer la notion d'opérateur secondaire, en réponse à la demande du Parlement de disposer d'une information homogène sur l'ensemble des opérateurs figurant sur la liste associée au prochain projet de loi de finances.

- En parallèle, les créations, suppressions, transformations d'opérateurs sont recensées afin de compléter la liste par rapport à celle établie lors du dernier projet de loi de finances. Ce recensement permet d'établir le volet « opérateurs » du compte des participations financières de l'État (compte 26) et de produire à l'issue de l'exécution budgétaire le compte général de l'État de l'année.

2. LE CADRE BUDGETAIRE ET DE GOUVERNANCE DES OPERATEURS

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

A. PRESENTATION DES DEPENSES PAR DESTINATION DANS DES NORMES IDENTIQUES A CELLES DE L'ETAT

Les opérateurs de l'Etat présentent dans leur document budgétaire un tableau des dépenses par destination. Ce tableau a un caractère indicatif et n'est pas soumis au vote du conseil d'administration. A ce titre, il ne constitue pas un niveau de limitativité de la dépense de l'opérateur.

Ce tableau (tableau 7) ne retrace que les dépenses décaissables. Elles sont présentées en trois ou quatre grandes enveloppes selon les règles développées dans la deuxième partie de la circulaire (deuxième partie – II. 1.B-) et le niveau retenu par le conseil d'administration pour présenter le budget de l'opérateur : personnel, fonctionnement, intervention le cas échéant et investissement.

Elles sont ventilées par destination, selon le découpage LOLF en programmes et actions, afin de rendre compte de l'utilisation des financements provenant des programmes du budget de l'État pour lesquels intervient l'opérateur. Néanmoins, cette présentation peut comporter des destinations propres à l'opérateur et utiles à son pilotage.

La ventilation des dépenses par destination n'est pas limitative afin de ne pas rigidifier le fonctionnement des opérateurs. Les modifications de répartition entre les différentes destinations relèvent de la responsabilité de l'ordonnateur. Il lui appartient d'en rendre compte au conseil d'administration, lors du vote du compte financier.

Le tableau à produire reprend les caractéristiques de celui qui figure dans les projets annuels de performances annexés au projet de loi de finances.

B. CONTRIBUTION DES OPERATEURS AUX EFFORTS DE MAITRISE DES FINANCES ET DE L'EMPLOI PUBLICS

La proximité des opérateurs par rapport au budget de l'Etat induit une participation à l'effort de maîtrise des finances et de l'emploi publics dans des conditions identiques à celles de l'Etat.

Ce principe introduit dans la circulaire du premier ministre du 26 mars 2010, se matérialise dans le cadre du budget triennal 2011-2013 à travers deux cibles :

- En application d'un principe équivalent à l'effort consenti par l'Etat en matière de non remplacement d'un départ à la retraite sur deux, les opérateurs doivent réduire leurs emplois avec un objectif global d'au moins 1,5 % par an sur trois ans sur la base du plafond d'emploi courant de 2010.
- En application du principe de maîtrise des finances publiques les opérateurs s'engagent à réduire leurs dépenses de fonctionnement décaissables (hors immobilier) de 10% sur trois ans, selon une trajectoire de -5% sur le budget

prévisionnel 2011, -2.5% sur le budget prévisionnel 2012 et -2.5% sur le budget prévisionnel 2013. La base retenue est celle de l'enveloppe de fonctionnement inscrite au budget prévisionnel de l'opérateur pour 2010.

Les opérateurs doivent veiller à la transcription de ces trajectoires de maîtrise dans les documents budgétaires soumis au vote de leur conseil d'administration.

Enfin, l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 du 28 décembre 2010 interdit le recours aux emprunts de plus de douze mois aux opérateurs appartenant à la catégorie des ODAC au sens de la comptabilité nationale. Cet article dispose ainsi:

"Nonobstant toute disposition contraire des textes qui leur sont applicables, ne peuvent contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois, ni émettre un titre de créance dont le terme excède cette durée les organismes français relevant de la catégorie des administrations publiques centrales, au sens du règlement (CE) n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, autres que l'Etat, la Caisse d'amortissement de la dette sociale, la Caisse de la dette publique et la Société de prises de participation de l'Etat. Un arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget établit la liste des organismes auxquels s'applique cette interdiction".

Cet arrêté reprend la liste des ODAC publiée par l'INSEE.

C. RENFORCEMENT DES INSTRUMENTS DE PILOTAGE

Comme le rappelle la circulaire du premier ministre du 26 mars 2010 précitée, les tutelles ministérielles doivent exercer un pilotage stratégique effectif sur les opérateurs du fait du rôle essentiel que ces entités jouent dans la mise en œuvre des politiques du gouvernement.

La contribution des opérateurs aux objectifs de performance définis par l'Etat est régie par l'existence de documents négociés entre l'opérateur et ses tutelles : les contrats d'objectifs et de performance et leur dispositif de suivi. Cette démarche se traduit notamment par des engagements vis-à-vis des responsables de programme.

Les objectifs des opérateurs déclinent les objectifs des projets annuels de performance des programmes. Ils peuvent être complétés par des objectifs propres. Ces deux séries d'objectifs ont vocation à être formalisées dans le cadre du contrat d'objectifs et de performance (COP), obligatoire depuis 2011, *a minima* pour les principaux opérateurs¹.

Afin de coordonner l'organisation du pilotage stratégique exercé par les tutelles avec le renforcement du rôle du conseil d'administration, un document de performance est obligatoirement annexé au dossier de présentation du budget initial. Il est présenté par le directeur de l'établissement au conseil d'administration lors du vote du budget initial. Lorsqu'un COP est en vigueur, le document de performance présente les valeurs de réalisation des indicateurs et les cibles à atteindre pour l'année budgétaire de référence. Il comporte nécessairement l'ensemble des indicateurs de performance du programme de l'Etat et, le cas échéant, les indicateurs principaux sur lesquels l'établissement s'engage. Il présente les actions à mettre en œuvre. Le document de performance constitue l'une des modalités d'exécution et de suivi des objectifs du COP.

Si le COP est en instance de négociation, le document de performance présente les objectifs, indicateurs et valeurs cibles à atteindre pour l'année en accord avec les tutelles technique et budgétaire.

Lors de l'adoption du compte financier 2012, l'opérateur présentera au conseil d'administration le rapport de performance annuel retraçant les résultats atteints au regard des objectifs et indicateurs présentés dans le document de performance annexé au budget initial pour 2012. Ce document de performance est articulé avec le rapport annuel de performance de son programme chef de file de rattachement.

¹ Dont la liste est publiée sur le site www.performance-publique.gouv.fr

Pour les EPST, le modèle de référence pour la synthèse des objectifs et des résultats du document de performance est présenté dans le tableau n°14.

Au-delà des documents de performance décrits ci-dessus, il est rappelé que le conseil d'administration a vocation à être saisi d'autres exercices stratégiques :

- suivi de la mise en œuvre du schéma pluriannuel de stratégie immobilière : un état des lieux de leur avancement sera présenté au moins une fois par an au conseil d'administration, dans les conditions précisées par la circulaire du 19 avril 2011 du ministre du budget aux opérateurs et la lettre du DGFIP du même jour ;
- présentation, totale ou partielle, au conseil d'administration des conclusions de la démarche d'auto-évaluation mise à disposition des dirigeants d'opérateurs, qui doit être menée d'ici 2013 (circulaire du ministre du budget du 15 mars 2011 ; guide d'autoévaluation en ligne sur le site de la performance publique).

II. Spécificités budgétaires des opérateurs de l'Etat

1. LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC (SCSP) ET SA MISE EN RESERVE REDUITE

A. CARACTERISTIQUES BUDGETAIRES DE LA SCSP

La subvention pour charges de service public (Titre 3 – catégorie 32 de la nomenclature du budget de l'Etat) représente une dépense de fonctionnement indirect du budget de l'Etat destinée au financement exclusif des opérateurs de l'Etat. En tant que charge de fonctionnement indirect, la SCSP s'impute, en nomenclature d'exécution, sur le compte 63 dans la comptabilité générale de l'Etat et sur le sous-compte concerné.

La SCSP était budgétée jusqu'à présent en AE = CP ou en AE ≠ CP pour la part couvrant le financement des dépenses d'investissement. Cependant, à compter de 2012, la part d'investissement de la subvention pour charges de service public est supprimée et la SCSP doit être strictement budgétée en AE = CP, compte tenu des évolutions décrites ci-dessous.

La SCSP versée par l'Etat constitue par nature une subvention globalisée destinée à couvrir indistinctement des dépenses de personnel et de fonctionnement de l'opérateur et, le cas échéant, d'investissement en lui conférant une capacité d'autofinancement accrue.

L'attention des tutelles et des opérateurs est cependant appelée sur les évolutions en matière d'identification, dans les budgets prévisionnels, des dépenses d'investissement couvertes par la subvention de l'Etat aux opérateurs rendues obligatoires pour la construction des budgets prévisionnels pour 2012.

Le fléchage des subventions d'investissement sur des opérations identifiées par l'Etat s'opère désormais exclusivement par le recours à une subvention de titre 7 – catégorie 72 Dotation en fonds propres. Par ailleurs, tout investissement financé par un surcroît de capacité d'autofinancement, le cas échéant dégagé à partir du calibrage de la SCSP, est désormais considéré comme une dépense d'investissement non fléchée par les tutelles et relevant de la faculté d'allocation du conseil d'administration de l'opérateur. Il est à noter que le recours au Titre 7 – catégorie 72 de la nomenclature du budget de l'Etat ne constitue pas, contrairement à la SCSP, une exclusivité des opérateurs de l'Etat (voir deuxième partie pour plus de détails).

B. LA POSSIBILITE D'APPLIQUER UN TAUX DE MISE EN RESERVE REDUIT A LA SCSP

La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 dispose, en son article 51, alinéa 4bis, que doit être jointe 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 ».

Les mesures prises en application de cet article pour l'exécution 2012 s'appliqueront à l'ensemble des crédits, notamment à ceux que l'Etat verse à ses opérateurs.

(1) Les modalités de calcul de la mise en réserve 2012

- **Le projet de loi de finances pour 2012 prévoit une mise en réserve pour chaque programme doté de crédits limitatifs.**

Les taux définitifs pour 2012 figureront dans l'exposé général des motifs du projet de loi de finances pour 2012.

Pour mémoire, les taux de mise en réserve appliqués en 2011 sont de 0,5% des crédits de paiement (CP) et autorisations d'engagement (AE) ouverts sur le titre 2 et 5% des crédits de paiement (CP) et des autorisations d'engagement (AE) ouverts sur les autres titres.

- **Les subventions pour charges de service public (SCSP) versées aux opérateurs sur le titre 3 – catégorie 32 – 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 2011.**

Comme pour les exercices précédents, il s'agit de tenir compte de la capacité contributive effective des SCSP versées aux opérateurs, qui financent en partie des dépenses de personnel de même nature que celle du titre 2 de l'Etat.

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

Il est par ailleurs rappelé que l'application à la SCSP d'un taux de mise en réserve réduit constitue une faculté relevant du responsable de programme.

Ainsi, la mise en réserve réduite pouvant être appliquée à la SCSP est calculée de la manière suivante :

✓ A partir du budget prévisionnel approuvé pour 2011 ventilé par nature de dépenses, on calcule la part des dépenses de personnel (P) dans le budget total de l'opérateur (somme des trois ou quatre enveloppes) selon les normes établies dans la deuxième partie de la circulaire (deuxième partie – II. 1.B-).

✓ Le taux de mise en réserve relatif aux crédits du titre 2 de l'Etat ($R_{\text{Titre 2}}$) est appliqué à la part de la SCSP servant à couvrir les dépenses de personnel. Le ratio P sera

utilisé comme base de calcul pour déterminer la proportion de dépenses de personnel couvertes par la SCSP :

$$P \times SCSP \times R_{\text{Titre 2}}$$

✓ La part de la SCSP qui ne sert pas à couvrir des dépenses de personnel se voit appliquer le taux de mise en réserve applicable aux crédits hors titre 2 :

$$(1-P) \times SCSP \times R_{\text{hors Titre 2}}$$

✓ 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 le budget de l'opérateur :

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

Une référence alternative au budget prévisionnel 2011 peut être retenue si elle fait l'objet d'un accord entre le responsable de programme et la direction du budget (par exemple en cas de création ou de fusion d'opérateurs).

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

- **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.

Conformément aux dispositions de la circulaire 1BE-10-3098 du 6 décembre 2010 relative à la mise en œuvre des mesures visant le respect en gestion du plafond de dépenses de la loi de finances pour 2011, il est rappelé que l'ajustement de la mise en réserve au titre de la capacité contributive des subventions pour charges de service public versées aux opérateurs constitue un aménagement à la règle de mise en réserve opposable aux responsables de programme sur leurs crédits hors titre 2.

Cet ajustement est intégré à la programmation budgétaire initiale (PBI) à la condition que les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) soient en mesure d'en vérifier le calcul et de l'approuver. Les responsables de programme, en relation avec les directeurs des affaires financières, leur transmettent toute pièce justificative utile, afin de parvenir à un montant partagé avec les CBCM. A défaut, s'applique transitoirement le taux applicable aux crédits hors titre 2, 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 en augmentant les montants mis en réserve sur les autres crédits hors SCSP et hors titre 2.

Le budget prévisionnel pour 2012 est construit sur la base des subventions notifiées inscrites en produit pour leur montant net de mise en réserve. Le non respect de cette inscription constitue un motif de non approbation du budget par les tutelles.

(2) Communication du montant de la mise en réserve aux opérateurs et modalités d'inscription dans les budgets prévisionnels pour 2012

- Le budget prévisionnel 2012 de l'opérateur doit être construit sur la base du montant de la SCSP communiquée par le responsable de programme après déduction de la mise en réserve.
- Ce montant doit être communiqué aux opérateurs dans les formes requises et dans les délais nécessaires à la préparation des budgets prévisionnels.

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. A défaut, les représentants du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique ne seraient pas en mesure d'approuver le budget prévisionnel lors de son vote par le conseil d'administration.

2. L'IMPUTATION COMPTABLE DE LA SCSP

Du point de vue budgétaire, la SCSP constitue une subvention globalisée considérée comme un produit du compte de résultat prévisionnel. Elle est donc intégralement inscrite au compte 74 du compte de résultat prévisionnel de l'opérateur.

Lorsque la SCSP couvre une dépense d'investissement inscrite au tableau de financement prévisionnel de l'opérateur, elle ne la finance pas directement comme ressource du tableau de financement, mais par le biais de la capacité d'autofinancement de l'opérateur constatée lors de la construction du budget prévisionnel et adoptée par le vote du conseil d'administration.

Il est donc obligatoire, lorsque le responsable de programme entend financer spécifiquement une dépense d'investissement, qu'il recoure au versement d'une dotation en fonds propres (cf point suivant : 2 – Titre 7 – catégorie 72 : dotations en fonds propres). Cette pratique permet de mettre en adéquation l'origine des ressources de l'Etat (titre 3 ou titre 7) et l'utilisation qui en est faite par l'opérateur.

La décision attributive et les ordonnances de paiements associées permettent l'exécution du budget de l'opérateur.

La décision attributive de la SCSP permet ainsi l'enregistrement dans les comptes d'un produit pour un montant égal aux CP par le débit du compte de classe 4 concerné et le crédit du compte 74 « subvention d'exploitation ».

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

A- LE VOTE PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION D'UN PLAFOND D'EMPLOIS ISSU DE LA LOI DE FINANCES

Conformément à l'article 64 de la loi de finances pour 2008, la loi de finances initiale (LFI) fixe chaque année le plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'État. Les modalités de mise en œuvre du plafond d'emplois des opérateurs fixé en LFI et les règles de décompte hors plafond ont été précisées par la 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'Etat dans le cadre de l'élaboration du budget triennal 2011-2013.

Ces nouvelles dispositions sont ainsi intégrées dans le tableau des emplois présenté au conseil d'administration. A cet effet, il est rappelé que :

- la déclinaison du plafond d'emplois du projet de loi de finances pour 2012 par opérateur ou catégorie d'opérateurs constitue le mandat des représentants de l'État lors du vote des budgets 2012 des opérateurs ;
- le décompte et la présentation du plafond d'emplois des opérateurs en équivalent temps plein (ETP) pour la LFI ne remettent toutefois pas en cause une présentation des emplois en équivalent temps plein travaillé (ETPT) dans les budgets 2012 des opérateurs utilisant ce mode de gestion de leurs emplois.

Le conseil d'administration arrête, à l'occasion du vote du budget, l'enveloppe des dépenses de personnel qui constitue le plafond de masse salariale de l'opérateur.

Les opérateurs doivent produire, en annexe du document budgétaire initial, **un tableau des emplois (Tableau 2), document obligatoire faisant apparaître les emplois sous plafond autorisés par le PLF 2012 et les emplois hors plafond approuvés par le conseil d'administration. Ces deux catégories d'emplois sont présentées en ETP, ou en ETP et en ETPT et constituent l'autorisation d'emplois de l'opérateur sur la base duquel la prévision de masse salariale a été calculée.**

En outre, le tableau des emplois présente tous les emplois prévus par l'opérateur en identifiant leurs différents statuts :

- ✓ **Les emplois rémunérés par l'opérateur qui constituent le plafond d'emplois associé à la prévision de masse salariale.** Sont identifiés :
 - les agents titulaires (de l'État et de l'opérateur) :
Concernant les agents titulaires de l'opérateur (corps propres), sont distingués les agents titulaires en fonction dans l'opérateur et les agents titulaires en fonction dans une autre personne morale de droit public ;
 - les agents non titulaires :
Sont distingués : les agents non titulaires en fonction dans l'opérateur et les agents non titulaires en fonction dans une autre personne morale (de droit public ou de droit privé) ;
Sont identifiés les agents en contrats à durée indéterminée (CDI) et les agents en contrats à durée déterminée (CDD)
- ✓ **Les emplois rémunérés par l'État ou par d'autres collectivités ou organismes en fonction dans l'opérateur :**
 - les emplois rémunérés par l'État, affectés ou mis à disposition dans l'opérateur ;
 - les emplois rémunérés par d'autres collectivités ou organismes.

Comme le fait apparaître la maquette du tableau 2, la prise en compte des agents mis à disposition obéit aux mêmes règles que celles qui ont été fixées pour le budget de

l'État :

- ✓ les agents rémunérés par l'opérateur, en fonction dans d'autres personnes morales (de droit public ou de droit privé) ou « MAD sortantes » sont comptés dans le plafond de l'opérateur, que leurs rémunérations soient ou non remboursées par la personne morale qui les accueille ;
- ✓ les agents rémunérés par l'État ou toute autre collectivité ou organisme, en fonction dans l'opérateur ou « MAD entrantes » ne sont pas comptés dans le plafond de l'opérateur, que leurs rémunérations soient ou non remboursées à la personne morale qui les rémunère.

B- L'OBLIGATION DE PRESENTER UN DOCUMENT PREVISIONNEL DE GESTION DES EMPLOIS ET DES CREDITS DE PERSONNEL DE L'OPERATEUR

Conformément à la circulaire 2MPAP-11-3070 du 10 mai 2011, les opérateurs doivent produire des documents prévisionnels de gestion des emplois et des crédits de personnel (DPG). Ces DPG sont destinés à aider les opérateurs à mieux piloter leurs effectifs et leurs dépenses de personnel. Ils traduisent la répartition infra-annuelle des emplois rémunérés par l'opérateur sous plafond et hors plafond ainsi que des emplois non rémunérés par l'opérateur.

Les DPG sont composés de deux volets un DPG synthétique sur lequel porte l'obligation de transmission, et un DPG détaillé tenu à disposition des tutelles et de l'autorité chargée du contrôle. Le DPG synthétique est tenu dans les formes prescrites par la circulaire sus-citée, alors que le DPG détaillé, propre à l'opérateur, pourra s'inspirer en gestion du tableau 2 des emplois de l'opérateur soumis au vote du conseil d'administration.

Le DPG synthétique est transmis à l'autorité chargée du contrôle et aux tutelles techniques et budgétaires suivant le calendrier de la circulaire. Le DPG détaillé est tenu à disposition des autorités de contrôle et des tutelles.

Il est rappelé qu'en l'absence de transmission du DPG synthétique à l'autorité en charge du contrôle financier dans les délais prescrits par la circulaire, le contrôleur budgétaire et comptable ministériel sera alerté du défaut de production de ce document et procédera, à l'exception du premier versement, à la suspension du versement à l'opérateur de la subvention par le programme dont il a la charge. Cette condition de production du DPG synthétique est inscrite dans la décision attributive initiale de la subvention.

La circulaire du Ministre du Budget du 10 mai 2011 s'applique de plein droit aux EPA RCE et aux EPSCP dont le décret institutif prévoit que le contrôle financier prévu par l'article L-719-9 du code de l'éducation est assuré par une autorité désignée par le ministre chargé du budget. Les autres EPSCP feront l'objet d'une approche particulière pour le pilotage de leur masse salariale et de leurs emplois, basée sur l'adaptation des documents actuellement fournis aux recteurs.

III. Obligations des opérateurs de l'Etat en matière de restitution d'information et de qualité comptable

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

Les opérateurs de l'Etat font l'objet d'une description détaillée dans le cadre des projets et rapports annuels de performance.

Les circulaires de la direction du budget sur la préparation des documents budgétaires détaillent les informations concernant notamment les crédits, les budgets et les emplois des opérateurs qui doivent figurer dans les projets annuels de performance (PAP) et les rapports annuels de performance (RAP).

La présentation du « volet opérateurs » des PAP est proposée en conformité avec l'article 64 de la LFI 2008 qui prévoit qu' « à compter du 1er janvier 2009, le plafond des autorisations d'emplois des opérateurs de l'État est fixé chaque année par la loi de finances ». Le volet opérateurs présente également le budget des opérateurs selon le format simplifié de présentation du budget soumis à leur organe délibérant, soit un compte de résultat et un tableau de financement abrégé.

Ce volet « opérateurs », dans chaque PAP, comprend :

- la récapitulation des crédits du programme destinés aux opérateurs inscrits au PLF 2012. Cette récapitulation comprend une synthèse des crédits destinés aux opérateurs depuis le budget de l'État en LFI 2011 et PLF 2012, en distinguant les subventions pour charges de service public, les dotations en fonds propres et les transferts ;
- la présentation détaillée de chaque opérateur ou catégorie d'opérateurs rattachés au programme, notamment de ses missions et de ses grandes orientations retenues dans le cadre de sa contractualisation avec l'État ;
- la présentation des crédits versés à chaque opérateur ou catégorie d'opérateurs, détaillés par programmes et actions, ainsi que par subventions pour charge de service public, dotations en fonds propres et transferts ;
- les budgets des opérateurs, sont présentés pour l'année en cours, c'est à dire les budgets prévisionnels relatifs à l'exercice 2011 et l'exécution des budgets relatifs à l'exercice 2010 sous le format d'un compte de résultat et d'un tableau de financement abrégé. Cette présentation distingue les grandes enveloppes de charges du budget de l'opérateur (personnel, fonctionnement, intervention le cas échéant et investissement) et les différents produits (subventions de l'État, ressources fiscales affectées, autres subventions publiques, ressources propres) ;
- la contribution des opérateurs à la réalisation des dépenses d'avenir autorisées par la loi de finances rectificative n° 2010-237 du 9 mars 2010, en distinguant les opérateurs intervenant en tant qu' « intermédiaires » (présentation des crédits reçus et consommés en autorisations d'engagement et en crédits de paiement sur la base des conventions d'attribution de ces crédits) et les « bénéficiaires finaux » de ces crédits ne faisant pas l'objet d'un suivi en crédits de paiement ;
- les emplois des opérateurs présentés dans deux tableaux : un tableau de synthèse et un tableau identifiant chaque opérateur du programme. Ces tableaux explicitent les emplois rémunérés par le programme (qui entrent dans le plafond d'emplois de l'État) et les emplois rémunérés par les opérateurs. Au sein des emplois rémunérés par l'opérateur, sont distingués les emplois sous plafond et les emplois hors plafond. Les emplois rémunérés par les opérateurs sont obligatoirement exprimés en ETP. Ces tableaux retracent l'exécution 2010, l'exercice 2011 et la prévision du PLF 2012.

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

2. L'INFORMATION SYNTHETIQUE DANS LE CADRE D'UN JAUNE ANNEXE AU PLF

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

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

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

Le jaune « opérateurs de l'Etat » a donc pour vocation de consolider dans un document unique les volets opérateurs des PAP, mais aussi de présenter des informations spécifiques :

- la **liste des opérateurs** de l'Etat ;
- une **synthèse de l'évolution** du périmètre, de l'effort budgétaire de l'Etat aux opérateurs et des emplois autorisés ;
- le **recensement de l'endettement** suite à un amendement à la loi de finances pour 2010 (article 107 de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009) modifiant les dispositions de la loi de règlement pour 2006.

Conformément aux dispositions de cet amendement, les informations requises seront collectées au cours du cycle d'élaboration des PAP mais ne seront retranscrites qu'au sein du Jaune « Opérateurs de l'Etat ».

Le recensement concerne « le montant des dettes des opérateurs de l'Etat, le fondement juridique du recours à l'emprunt et les principales caractéristiques des emprunts contractés, ainsi que le montant et la nature de leurs engagements hors bilan ». Il constitue un état des lieux de l'endettement et des engagements hors bilan au 31 décembre du dernier exercice clos connu.

Ce recensement ne fait pas l'objet d'une information supplémentaire présentée par la direction de l'établissement au conseil d'administration de l'opérateur dans la mesure où cette information est déjà présentée et votée par le conseil d'administration lors du vote du compte financier.

Les opérateurs concernés devront donc détailler la nature, le fondement juridique (en vertu de son décret constitutif, d'une loi, ...) et le montant de leurs dettes. Sont distinguées :

- les dettes comprises entre 1 et 5 ans et celles supérieures à 5 ans,
- les dettes inférieures à 1 an ne font pas l'objet à ce stade d'un recensement.

S'agissant des engagements hors bilan, seuls les engagements donnés sont concernés par le recensement (et non les engagements reçus). Les opérateurs concernés devront donc détailler la nature, le fondement juridique et le montant des engagements inscrits hors bilan.

Les engagements hors bilan sont distingués entre :

- Engagements de garantie qui comprennent notamment les sûretés personnelles (aval, cautionnement, lettre d'intention), les sûretés réelles (gage, nantissement) et les sûretés immobilières (hypothèques).
- Engagements réciproques comprenant notamment les crédits baux, les agios à acquitter jusqu'au remboursement de la dette.

- Engagements assortis de garantie comprenant notamment les dettes pour lesquelles l'opérateur a dû accorder une garantie et les dettes contractées à l'égard de créanciers bénéficiant d'un privilège.
- Engagements pris en matière de pensions ou obligations similaires.

3. LA CERTIFICATION DES COMPTES DES OPERATEURS A FORTS ENJEUX FINANCIERS

Le Ministre en charge du budget et des comptes publics a demandé l'extension en 2011 du champ des opérateurs soumis à la certification légale par des commissaires aux comptes, afin d'engager une nouvelle étape dans l'amélioration de la qualité comptable des comptes des opérateurs.

Cette démarche est intrinsèquement liée au processus de certification des comptes de l'Etat par la Cour des Comptes. La certification des comptes des opérateurs par des commissaires aux comptes contribue en effet à l'amélioration de la qualité des comptes de l'Etat, via la fiabilisation des valeurs d'équivalence au compte 26.

La procédure de certification par des commissaires aux comptes, auditeurs externes et indépendants, est également un apport indéniable pour les opérateurs eux-mêmes, à plusieurs titres :

- Pour le pilotage de la performance : la mission de certification légale des comptes permet à l'opérateur d'enrichir la qualité et la fiabilité de l'information financière et comptable, la prévention des risques et des fraudes, en lien avec le renforcement de la démarche de maîtrise des risques.
- Pour l'image de l'opérateur : la certification de ses comptes constitue une garantie et un signal fort de crédibilité vis-à-vis de ses interlocuteurs institutionnels ou privés, notamment en cas d'appels à financements externes.
- Pour la démarche collective engendrée par le processus : une mobilisation de tous les acteurs de l'opérateur est indispensable pour le bon déroulement de la mission des commissaires aux comptes et favorise ainsi l'appropriation des enjeux comptables pour l'ensemble du management de l'opérateur.

Outre les cas de certification issus d'obligations légales ou réglementaires², les opérateurs peuvent, comme plus généralement tout EPN, décider de faire certifier leurs comptes à titre volontaire. L'opportunité d'une telle décision devant s'apprécier au regard de son coût, la certification à titre volontaire concerne prioritairement les opérateurs à enjeu en termes de valeur d'équivalence au sein du compte 26 de l'Etat.

La procédure de certification nécessite en effet une forte mobilisation des équipes des services de gestion et des services comptables, en particulier lors des périodes pré ou post clôture des comptes.

Les opérateurs souhaitant faire certifier leurs comptes dans ce cadre pourront trouver un soutien juridique et technique auprès de la direction générale des Finances publiques (bureau CE-2B), de leur contrôleur et de la direction des Affaires Juridiques des ministères financiers (en charge notamment de la sécurisation des marchés publics de sélection des commissaires aux comptes).

4. L'OBLIGATION DE METTRE EN PLACE UN DISPOSITIF DE MAITRISE DES RISQUES

² Une documentation spécifique est en outre disponible sur le site de la performance publique.

A la faveur notamment de la certification des comptes de l'Etat, la Cour des comptes souligne le déploiement inégal des dispositifs de contrôle interne comptable et financier des opérateurs de l'État.

Partageant cette prérogative, le Ministre a dès lors demandé le 13 décembre 2010 aux opérateurs de présenter aux conseils d'administration dès 2011 une cartographie des risques et un plan d'action pluriannuel de maîtrise des risques pour leur établissement.

Véritable colonne vertébrale de la qualité comptable, le contrôle interne comptable et financier (CICF) répond aux besoins des établissements en matière de performance, de réduction des coûts de non qualité et d'amélioration de la sécurité juridique et financière. Il permet en outre de développer l'utilisation des comptes dans le pilotage des opérateurs en tant que vecteur d'information, outil de gestion et support de contrôle. Enfin, pour les opérateurs qui font certifier leurs comptes, le déploiement d'une telle démarche constitue un élément majeur d'appréciation de la qualité des comptes par les commissaires aux comptes.

La circulaire de la DGFIP n°2011/03/6791 du 1^{er} juin 2011, spécifiquement consacrée à ce sujet et destinée à accompagner les opérateurs dans la mise en œuvre des demandes du Ministre du Budget présente les modalités d'élaboration de la cartographie des risques et du plan d'action pluriannuel, ainsi que le dispositif d'aide au renforcement du CICF proposé par la DGFIP (Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable et Bureau CE-2B), en liaison avec les ministères de tutelle.

Il est rappelé que ce dispositif comporte :

- Un cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables présentant les acteurs clés, les principes et les leviers de la qualité comptable ainsi que les supports de pilotage et de mise en œuvre du dispositif (cartographie des processus, cartographie des risques, plan d'action, plan de contrôle interne, ...)
- Une offre de service dont les modalités sont détaillées dans un vademecum, à travers cinq étapes : sensibilisation des dirigeants d'établissement par la tutelle et la DGFIP, évaluation par l'établissement de sa situation au regard de la mise en œuvre du contrôle interne (questionnaire d'évaluation repris également dans le guide d'autoévaluation), formation de référents contrôle interne par la DGFIP, expérimentation puis généralisation du dispositif.

Il se fonde sur une étroite collaboration entre les interventions de l'ordonnateur, de l'agent comptable et de l'autorité chargée du contrôle.

Cette documentation est désormais consultable sur le site de la performance publique³.

³ <http://www.performance-publique.gouv.fr/le-budget-et-les-comptes-de-letat/approfondir/les-operateurs-de-letat.html>

DEUXIEME PARTIE : CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX

Cette partie est applicable aux organismes suivants :

- Etablissements publics nationaux à caractère administratif ;
- Etablissements publics scientifiques et technologiques (sous réserve de leurs présentations spécifiques) ;
- Etablissements publics nationaux à caractère industriel et commercial à budget limitatif ;
- GIP nationaux relevant de la comptabilité publique.

Figure ci-dessous la référence aux principaux textes qui leur sont applicables en matière comptable :

- Etablissements publics et groupements d'intérêt public nationaux
 - Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 modifié par tant règlement général sur la comptabilité publique,
 - Instruction CP/7D n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs,
- Etablissements publics nationaux à caractère administratif
 - Décret n° 53-1227 du 10 décembre 1953 modifié relatif à la réglementation comptable applicable aux établissements publics nationaux à caractère administratif,
 - Instruction codificatrice M9-1 : réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif,
- Etablissements publics à caractère scientifique et technologique
 - Décret n°2002-252 du 22 février 2002 relatif au régime budgétaire, financier et comptable des établissements publics à caractère scientifique et technologique,

- Etablissements publics nationaux à caractère industriel et commercial :
 - Instruction codificatrice M9-5 : réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial,
- Groupements d'intérêt public nationaux
 - Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (articles 98 à 122),
 - Instruction codificatrice M9-1 ou instruction codificatrice M9-5, selon les caractéristiques indiquées dans la convention constitutive du GIP.

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

A noter qu'il existe également des instructions codificatrices pour les catégories suivantes :

- Etablissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel⁴ (instruction codificatrice M9-3),
- Chambres d'agriculture et assemblées permanentes (instruction codificatrice M9-2),
- Etablissements publics d'aménagement des villes nouvelles (instruction codificatrice M9-4),
- Etablissements publics fonciers (instruction codificatrice M9-51),
- Etablissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (instruction codificatrice M9-10).

⁴ hors du périmètre d'application de la présente circulaire

I. Présentation, vote et approbation des documents budgétaires

1. LE BUDGET INITIAL

Dans un but de simplification, le terme budget est utilisé indifféremment pour les budgets primitifs, budgets prévisionnels (BP) ou les états prévisionnels des recettes et des dépenses (EPRD) des établissements et groupements d'intérêt public concernés par la présente circulaire.

De même, la dénomination d' « organisme » désigne l'ensemble des personnes morales visées par la présente deuxième partie, à savoir : **les établissements publics nationaux à caractère administratif, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial à budget limitatif, les établissements publics à caractère scientifique et technologique et les groupements d'intérêt public de gestion publique.**

Pour les établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST), la présentation du budget se fait selon le modèle prévu par le décret n° 2002-252 du 22 février 2002 modifié par le décret n° 2005-1578 du 16 décembre 2005 et sa circulaire d'application n° 2004-062 du 28 avril 2004, amendée, le cas échéant, par les compléments apportés ci-dessous.

Quelle que soit sa dénomination, le budget de l'établissement doit être présenté sur des bases sincères et en équilibre.

Enfin, l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 du 28 décembre 2010 interdit le recours aux emprunts de plus de douze mois aux opérateurs appartenant à la catégorie des ODAC au sens de la comptabilité nationale. Cet article dispose ainsi :

"Nonobstant toute disposition contraire des textes qui leur sont applicables, ne peuvent contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois, ni émettre un titre de créance dont le terme excède cette durée les organismes français relevant de la catégorie des administrations publiques centrales, au sens du règlement (CE)n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, autres que l'Etat, la Caisse d'amortissement de la dette sociale, la Caisse de la dette publique et la Société de prises de participation de l'Etat. Un arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget établit la liste des organismes auxquels s'applique cette interdiction".

Cet arrêté reprend la liste des ODAC publiée par l'INSEE.

A- LA PRESENTATION DU BUDGET

Le dossier de présentation du budget initial comprend les documents suivants :

- 1. La note de présentation de l'ordonnateur**
- 2. Les tableaux et annexes budgétaires**

Le contenu du dossier est adapté pour tenir compte des particularités et enjeux de chaque organisme. Le contenu du dossier est arrêté en concertation avec les ministères de tutelle et le contrôle financier ou économique et financier.

(1) La note de présentation

Les décisions financières sont accompagnées d'une note de présentation établie par l'ordonnateur, de manière à éclairer les membres du conseil d'administration sur les raisons et les conséquences des décisions soumises à leur approbation.

Elle explicite les choix budgétaires au regard du contexte, des missions, de la stratégie, du programme d'activité et de la gestion de l'organisme. Elle analyse les équilibres généraux, justifie les demandes au regard de l'activité de l'organisme et retrace les évolutions les plus significatives entre le budget primitif de l'année (n-1) et le budget proposé pour l'année (n). Elle justifie les déterminants de la dépense de l'établissement en fonction de critères objectifs (cf. infra II. 1. Principes d'évaluation des dotations – A- Justification au premier euro).

Lorsque des modifications importantes, affectant les recettes (plus-values ou moins-values de ressources propres, majoration ou annulation de la subvention de l'État...) et/ ou les dépenses, sont intervenues au cours de la gestion de l'année (n-1), il est indispensable de présenter également les évolutions entre la prévision d'exécution de l'année (n-1) (ou à défaut les crédits ouverts après décision(s) modificative(s)) et le budget primitif de l'année (n).

(2) Les tableaux et annexes budgétaires

Le dossier de présentation du budget initial comprend :

1. Les tableaux budgétaires :
 - **tableau 1** : budget présenté par enveloppes
 - **tableau 2** : emplois

2. Les annexes budgétaires :
 - **tableau 3** : compte de résultat détaillé
 - **tableau 4** : calcul de la capacité d'autofinancement
 - **tableau 5** : tableau de financement détaillé et tableau complémentaire
 - **tableau 6** : opérations pluriannuelles
 - **tableau 7** : dépenses par destination
 - **tableau 8** : immobilisations et dotations aux amortissements
 - **tableau 9** : suivi des ressources affectées
 - **tableau 10** : plan de trésorerie

Les tableaux 1 et 2 sont soumis au vote du conseil d'administration de l'organisme et définissent, pour le premier, des enveloppes limitatives de crédit et, pour le second, un plafond limitatif d'emplois.

Pour les EPST, sont joints au dossier les éléments suivants :

2. Tableau budgétaire propre aux EPST (**tableau 11**)
3. Tableau de suivi des opérations d'investissement programmé (**tableau 14**)
4. Présentation des apports à l'activité conduite par les unités de recherche et ses trois annexes (**tableau 12**)

5. Ventilation des contrats de recherche et de soutien finalisés par unité ou groupe d'unités qui en est à l'origine, sauf dérogation prévue à l'article 5 du décret
6. Calcul de la masse salariale

(a) Les tableaux budgétaires

TABLEAU 1 : BUDGET PRESENTE PAR ENVELOPPE (VOTE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Le vote du tableau 1 par le conseil d'administration constitue le niveau de spécialisation et d'ouverture des crédits budgétaires autorisé pour l'exercice.

Le budget de l'organisme est donc constitué d'un compte de résultat prévisionnel agrégé et d'un tableau de financement agrégé, présentés, pour leurs emplois, sous la forme d'enveloppes et, pour les ressources, en regroupant par nature et origine les produits attendus pour l'exercice.

Du point de vue des emplois, la notion de chapitre budgétaire a évolué avec la LOLF et n'est plus identique à la définition comptable des chapitres issue des instructions comptables (M9.1 et M9.5 notamment).

Sont désormais dénommées « chapitres » les trois grandes enveloppes suivantes : fonctionnement, personnel, et investissement.

S'y ajoute une quatrième enveloppe (intervention) correspondant aux charges d'intervention lorsque celles-ci sont retracées dans le compte de résultat.

On distingue trois types de charges d'intervention :

- celles pour lesquelles l'organisme agit en son nom et procède sur la base des décisions arrêtées par son conseil d'administration ;
- celles que l'organisme initie pour un tiers mais pour lesquelles il dispose d'une compétence d'allocation des ressources (montant versés, mesures et bénéficiaires ciblés) ;
- celles que l'organisme initie en fait au nom de l'Etat, sans latitude et sans marge d'appréciation (le dispositif est alors qualifié de « transparent »). Ces dernières ont vocation à être suivies en compte de tiers (hors budget), sauf exception justifiée.

Le vote du conseil porte sur le résultat prévisionnel et sur le plafond de chacune de ces trois enveloppes (cf. point B « le vote du budget par le CA »). L'unité de spécialité des crédits n'est plus le compte à deux chiffres mais bien l'enveloppe (personnel, fonctionnement, intervention, le cas échéant, et investissement) votée par le conseil d'administration.

Les organismes sont fortement incités à faire voter leur conseil d'administration sur trois ou quatre enveloppes de crédits et à user en gestion des marges de manœuvre ainsi dégagées. Néanmoins, les organismes qui le souhaitent conservent la faculté de faire voter leur budget sous forme de comptes à deux chiffres, perdant ainsi les souplesses offertes par le vote de trois ou quatre enveloppes au sein desquelles les crédits sont fongibles en gestion.

Le compte de résultat prévisionnel abrégé

Il décrit l'activité annuelle de l'organisme. Il regroupe l'ensemble des opérations ayant une incidence sur le résultat prévisionnel de l'exercice et correspond au solde entre la totalité des produits (comptes de classe 7) et la totalité des charges (comptes de classe 6) de l'établissement.

Les enveloppes décrites dans le compte de résultat prévisionnel (personnel, fonctionnement et, éventuellement, intervention) doivent mentionner les crédits budgétaires prévus pour couvrir les charges calculées.

Le compte de résultat prévisionnel doit être présenté à l'équilibre. Il doit rechercher à gager un bénéfice prévisionnel et une capacité d'autofinancement.

L'évaluation des charges et des produits dans le compte de résultat prévisionnel est effectuée sur une base sincère. Elle ne peut être fondée sur la seule reprise automatique des charges et produits du budget prévisionnel précédent. Par ailleurs, une information complémentaire doit être fournie au conseil d'administration lorsque l'évaluation prévisionnelle de ressources propres ou fiscales de l'organisme varie dans des proportions significatives (+ ou - 10%) par rapport au budget prévisionnel de l'exercice précédent. Cette information doit détailler les origines et la justification de ces écarts de prévision.

Le tableau de financement prévisionnel abrégé

Il présente la capacité d'autofinancement et l'ensemble des ressources en capital de l'exercice à venir, ainsi que l'emploi qui en est fait sous la forme d'une enveloppe d'investissement. Par exception et conformément aux règles de comptabilité générale, certaines charges calculées relatives à l'investissement (dotations aux amortissements notamment) relèvent de l'enveloppe de fonctionnement et sont donc retracées dans le compte de résultat prévisionnel. Le tableau de financement prévisionnel renseigne sur l'évolution prévisionnelle annuelle de la situation patrimoniale de l'organisme. Il regroupe l'ensemble des opérations financières dont les effets patrimoniaux seront décrits dans les comptes de bilan, ainsi que celles afférentes aux produits de cession des éléments d'actif.

La présentation en équilibre du tableau de financement prévisionnel agrégé est réalisée par la variation du fonds de roulement (apport au fonds de roulement ou prélèvement sur fonds de roulement).

TABLEAU 2 : TABLEAU DES EMPLOIS (VOTE DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Les organismes doivent produire, en annexe du document budgétaire initial, **un tableau des emplois, document obligatoire faisant apparaître l'ensemble des emplois en fonction dans l'organisme. Ces emplois sont présentés en ETP ou en ETP et ETPT et constituent l'autorisation d'emplois de l'organisme sur la base duquel la prévision de masse salariale a été calculée.**

En outre, le tableau des emplois présente tous les emplois prévus par l'organisme en identifiant leurs différents statuts :

- ✓ **Les emplois rémunérés par l'organisme qui constituent le plafond d'emplois associé à la prévision de masse salariale.** Sont identifiés :
 - les agents titulaires (de l'État et de l'organisme) :

Concernant les agents titulaires de l'organisme (corps propres), sont distingués les agents titulaires en fonction dans l'organisme et les agents titulaires en fonction dans une autre personne morale de droit public ;
 - les agents non titulaires :

Sont distingués : les agents non titulaires en fonction dans l'organisme et les agents non titulaires en fonction dans une autre personne morale (de droit public ou de droit privé) ;

Sont identifiés les agents en contrats à durée indéterminée (CDI) et les agents en contrats à durée déterminée (CDD)

- ✓ **Les emplois rémunérés par l'État ou par d'autres collectivités ou organismes en fonction dans l'organisme :**
 - les emplois rémunérés par l'État, affectés ou mis à disposition dans l'organisme ;
 - les emplois rémunérés par d'autres collectivités ou organismes.

Comme le fait apparaître la maquette du tableau 2, la prise en compte des agents mis à disposition obéit aux mêmes règles que celles qui ont été fixées pour le budget de l'État :

- ✓ les agents rémunérés par l'organisme, en fonction dans d'autres personnes morales (de droit public ou de droit privé) ou « MAD sortantes » sont comptés dans le plafond de l'organisme, que leurs rémunérations soient ou non remboursées par la personne morale qui les accueille ;
- ✓ les agents rémunérés par l'État ou toute autre collectivité ou organisme, en fonction dans l'organisme ou « MAD entrantes » ne sont pas comptés dans le plafond de l'organisme, que leurs rémunérations soient ou non remboursées à la personne morale qui les rémunère.

Le tableau des emplois indique, pour chaque type d'emploi, le nombre d'ETP, et, le cas échéant, le nombre d'ETPT lorsque l'organisme a recours à ce mode de décompte, ainsi que le montant correspondant de masse salariale.

Compte tenu des modalités retenues pour fixer le plafond d'emplois des organismes en LFI, l'unité de décompte du tableau d'emplois est soit l'ETP, soit l'ETP et l'ETPT (double décompte permettant, d'une part, de respecter le plafond d'emplois prévu au PLF lors du vote et, d'autre part, aux organismes de continuer à utiliser l'ETPT comme mode de gestion de leurs emplois).

Depuis 2009, il n'est plus retenu de présentation des emplois en effectifs physiques.

Rappel : l'ETPT peut être adopté lorsque l'organisme dispose d'un outil automatisé de décompte des emplois. L'autorité chargée du contrôle financier ou du contrôle économique et financier analyse cet outil de décompte des emplois, qui doit appliquer les règles harmonisées de décompte des emplois en vigueur dans les administrations de l'État.

Lorsque l'organisme ne dispose pas d'outil lui permettant de décompter ses emplois en équivalent temps plein travaillé (ETPT), l'unité de décompte du tableau d'emplois est l'équivalent temps plein (ETP). Afin d'apprécier la soutenabilité de la situation en termes d'emplois, le tableau d'emplois précise le nombre d'ETP en fonction au 31 décembre de l'année précédente, ainsi que sa projection au 31 décembre de l'année considérée. Cette projection constitue, s'agissant des emplois rémunérés par l'organisme, une limite que l'organisme doit respecter au même titre que le décompte annuel en ETPT.

Les règles de décompte en ETPT et en ETP sont détaillées dans la deuxième partie de la circulaire (modalités particulières de calcul des dotations).

En ce qui concerne plus spécifiquement les EPST, les ETPT partiellement ou intégralement financés sur subvention pour charges de service public sont obligatoirement soumis à un plafond limitatif voté par le conseil d'administration.

Un état des emplois détaillera ce plafond d'emplois soumis au vote du conseil d'administration, en présentant les effectifs en ETPT, et en distinguant :

- les ETPT intégralement ou partiellement financés sur subvention pour charges de service public, soumis à un double plafond en masse salariale et en ETPT ;
- les ETPT intégralement financés sur les autres catégories de ressources mentionnées à l'article 5 du décret n°2002-252 du 22 février 2002.

Les ETPT seront ventilés par catégories significatives d'emploi, notamment chercheurs titulaires, ingénieurs, techniciens et administratifs (ITA) titulaires, contractuels de haut niveau, post-doctorants, contractuels financés sur convention de recherche, autres contractuels, boursiers, chercheurs étrangers.

(b) Les annexes budgétaires

En fonction de la nature de l'activité et des enjeux stratégiques et financiers propres à chaque organisme, la liste et le format des annexes budgétaires sont arrêtés en accord avec les ministères de tutelle, l'agent comptable et l'autorité chargée du contrôle financier ou économique et financier.

Elles sont transmises pour information du conseil d'administration.

TABLEAU 3 : COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL DETAILLE (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Le compte de résultat prévisionnel présenté par nature de produits et de charges ventilés en comptes à 3 chiffres est uniquement destiné à l'information du conseil d'administration.

Lorsque la nature de la charge le justifie, notamment pour les charges de personnel ou certaines dotations spécifiques, les crédits pourront être individualisés sur des subdivisions de compte de niveau supérieur ou égal à 3 chiffres.

Les subventions aux organismes assujettis à la TVA sont présentées « hors taxes ». Le document budgétaire devra toutefois, à titre d'information (sur les pages de droite concernées), en préciser le taux et le montant TTC dans l'hypothèse de subventions complément de prix ou en paiement de prix, celles-ci étant taxables à la TVA. Pour les organismes redevables partiellement, la partie non déductible de la TVA représente une charge pour l'organisme.

Les principes suivants s'appliquent à la présentation budgétaire :

- l'état détaillé des dépenses et des recettes devra faire apparaître la prévision d'exécution ou le budget après décision(s) modificative(s) de l'année (n-1) ;
- l'état détaillé du compte de résultat prévisionnel doit permettre de distinguer les charges décaissables des charges non décaissables et les produits encaissables des produits non encaissables ;
- l'écart entre les crédits proposés pour l'année (n) et ceux de l'année (n-1).

TABLEAU 4 : CALCUL DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Il explicite l'articulation entre le compte de résultat et le tableau de financement abrégé.

La capacité d'autofinancement (CAF) représente le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir un impact sur la trésorerie et mesure les ressources financières internes générées par l'activité de l'établissement. Elle traduit par conséquent la capacité de l'établissement à financer les besoins liés à son existence et constitue, à ce titre, une ressource stable.

Elle se calcule à partir du résultat prévisionnel de l'exercice et **correspond à la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables** (voir encart ci-dessous).

Elle est ensuite reportée en recettes du tableau de financement abrégé prévisionnel car elle constitue une ressource durable pouvant éventuellement être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations ou le remboursement d'emprunts. En principe positive, elle apparaît en ressource du tableau de financement abrégé. Elle ne peut être négative qu'à titre exceptionnel ; on parle alors d'insuffisance d'autofinancement (IAF) qui apparaît en emploi du tableau de financement abrégé.

La capacité d'autofinancement (CAF)

La capacité d'autofinancement correspond à l'ensemble des ressources financières générées par les opérations de gestion de l'établissement et dont il pourrait disposer pour couvrir ses besoins financiers.

Elle mesure la capacité de ce dernier à financer sur ses propres ressources les besoins liés à son existence, tels que les investissements ou les remboursements de dettes.

Elle représente donc l'**excédent de ressources internes** dégagé par l'activité de l'établissement et peut s'analyser comme une ressource durable.

Au-delà de la détermination du résultat (qui correspond à la différence entre les produits et les charges, y compris les charges non décaissables – ex. : dotations aux amortissements, et les produits non encaissables – ex. : reprises sur amortissements), la CAF représente le résultat des opérations susceptibles d'avoir une incidence sur la trésorerie et mesure les ressources financières générées par l'activité de l'établissement.

La CAF se calcule à partir du compte de résultat prévisionnel et fait appel aux notions de charges décaissables et de produits encaissables.

Les charges décaissables sont celles qui entraînent des dépenses tandis que les charges non décaissables sont celles qui, dites calculées, n'entraînent pas de frais réels comme les dotations aux amortissements, par exemple ;

Suivant la même logique, les produits encaissables génèrent des flux de trésorerie et les produits non encaissables n'en génèrent pas. Il est à noter que les produits de cession d'actifs, bien que constituant des produits « encaissables » imputés en classe 7, sont neutralisés dans le calcul de la CAF. Il s'agit, en effet, d'opérations de « désinvestissement » et non d'opérations liées à l'activité proprement dite de l'établissement. Les produits de cession correspondant à des ressources issues du patrimoine sont assimilés à des ressources stables pour l'établissement.

La CAF de l'exercice représente un surplus potentiel de trésorerie et correspond à la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables.

Méthode de calcul pour l'élaboration des budgets

Résultat net de l'exercice

+ dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (C 68)

- reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (C 78)

- neutralisation des amortissements (C 776)

+ valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (C 675)

- produits des cessions d'éléments d'actifs (C 775)

- Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (C 777)

Les incidences de l'utilisation du concept de la C.A.F. dans le cadre budgétaire

Il convient de souligner que certaines opérations d'ordre budgétaire donnent lieu, en exécution, à l'émission soit d'un mandat, soit d'un titre de recettes par l'ordonnateur. Elles ne donnent pas lieu à l'émission concomitante et systématique d'un mandat et d'un titre de recettes pour ordre.

En effet, la CAF ou l'insuffisance d'autofinancement (IAF) prévisionnelle est calculée en fin de compte de résultat prévisionnel, à partir du résultat prévisionnel auquel il y a lieu d'ajouter ou de retirer certains éléments (cf. point 2).

Le montant de la CAF (ou IAF) prévisionnelle est ensuite reporté en ressources (ou en emplois) du tableau de financement abrégé prévisionnel.

Les charges et les produits calculés étant exclus de la CAF, seules les opérations affectant le compte de résultat prévisionnel donneront lieu à l'émission d'un titre de recettes ou d'un mandat de paiement.

TABLEAU 5 : TABLEAU DE FINANCEMENT DETAILLE ET TABLEAU COMPLEMENTAIRE (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)**Le tableau de financement détaillé**

Lorsque la nature et/ou le volume des opérations le justifie, la présentation du tableau peut comprendre des subdivisions de compte de niveau supérieur à 2 chiffres.

Le tableau complémentaire

Il permet l'information et l'orientation des choix des tutelles et des membres du conseil d'administration et fait apparaître de manière prévisionnelle, les éléments du bilan fonctionnel présentant l'articulation entre le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la trésorerie.

Pour l'élaboration de ce tableau, une référence toujours identique est retenue, en principe le 31/12 (compte tenu de la colonne "exécution (n-2)"). Au regard des spécificités de chaque organisme, ce tableau est complété par toutes informations jugées utiles et notamment par des tableaux mensuels de variation constatée ou prévisionnelle de trésorerie, besoin en fonds de roulement (BFR) et fonds de roulement (notamment quand l'établissement connaît de fortes variations saisonnières de sa trésorerie, que celles-ci soient structurelles ou conjoncturelles).

Pour les EPST, le cadre de référence est celui posé par le décret n° 2002-252 du 22 février 2002

. Toutefois, dans un objectif d'amélioration des renseignements à la disposition du conseil d'administration, les EPST présenteront également à titre d'information un compte de résultat prévisionnel, un tableau de financement abrégé, un tableau de passage du résultat à la capacité d'autofinancement et un tableau complémentaire relatif au fonds de roulement, besoin en fonds de roulement et trésorerie, dans les formes précédemment décrites.

Le cadre de référence des EPST comporte deux parties organisées de manière matricielle (**tableau 11**)

Un tableau intitulé budget de dépenses, comportant :

- trois agrégats (activités conduites par les unités de recherche, actions communes, fonctions support), ainsi que la réserve pour hausse des rémunérations et la dotation à répartir sont présentées hors agrégat ;
- chaque agrégat comporte une ventilation par destination selon les nomenclatures adoptées par arrêté conjoint des tutelles pour chaque établissement, et des dotations à répartir, non ventilables au stade du budget primitif ;

- les crédits ainsi ventilés par destination sont répartis selon quatre grandes natures de dépenses : personnel, fonctionnement, investissement non programmé et investissement programmé.

Un tableau intitulé **budget de ressources**, comportant quatre catégories de ressources ventilées par nature (subventions pour charges de service public, contrats de recherche ventes, prestations,...)

Ces tableaux sont complétés par un cartouche faisant apparaître les charges et produits calculés.

L'équilibre est constitué par le solde des deux premiers tableaux. Ce solde constitue la variation du fonds de roulement.

Enfin, un tableau récapitule l'ensemble des apports dont bénéficie l'activité conduite par les unités de recherche (**tableau 12**).

TABLEAU 6 : TABLEAUX DES OPERATIONS PLURIANNUELLES (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Cette annexe au document budgétaire initial est obligatoire dès lors que sont inscrites au budget des opérations pluriannuelles ayant une incidence financière sur plusieurs exercices. Ces opérations concernent les investissements et les interventions pris en charge par l'organisme. Toutefois, par exception, des opérations relevant de l'enveloppe de fonctionnement peuvent être intégrées à ce tableau lorsque l'organisme est confronté à des sujétions particulières en matière de stocks.

Les AE et CP mentionnés dans les tableaux présentés ci-dessous concernent uniquement les AE et CP notifiés à l'appui des subventions en provenance du budget de l'Etat.

Lorsque l'organisme tient une comptabilité en AE et CP, il convient de distinguer explicitement dans les tableaux des opérations pluriannuelles ceux provenant du budget de l'Etat, de ceux inscrits sur le budget de l'organisme.

Ce document comprend 3 tableaux :

- ✓ **Tableau A : le coût total et les modalités de financement des opérations pluriannuelles.** Ce tableau fait notamment apparaître l'apport financier de l'Etat (montant des autorisations d'engagement (AE) inscrites sur le budget de l'Etat au titre d'une opération donnée) et des autres contributeurs aux opérations pluriannuelles de l'organisme. Ce tableau retrace les opérations dont le financement est inscrit sur l'exercice du budget prévisionnel (opérations nouvelles de l'exercice ou opérations des années antérieures ayant un impact sur l'exercice). Il ne préjuge donc pas des modalités de financement des opérations sur les exercices suivants.
- ✓ **Tableau B : le suivi des autorisations d'engagement (AE) ouvertes dans le budget de l'Etat et l'échéancier de crédits de paiements (CP) associés.** Ce tableau retrace, pour chaque opération, la consommation des AE ouvertes dans le budget de l'Etat. Il concerne l'exercice couvert par le budget prévisionnel et les exercices antérieurs. Il ne préjuge aucunement des AE et CP ouverts dans le budget de l'Etat sur les exercices suivants.
- ✓ **Tableau C : la programmation des engagements juridiques et l'échéancier des paiements associés.** Ce tableau retrace les engagements et les paiements de l'organisme sur les opérations en cours ou à venir. Seul ce tableau prévoit les besoins de financements des opérations sur les exercices ultérieurs à celui du budget prévisionnel. Toutefois le tableau ne prévoit pas la répartition de ces besoins entre les différentes sources de financement de l'organisme.

Les éléments permettant d'apprécier le degré de certitude de l'apport financier (autorisation d'engagement – AE sur le budget de l'Etat, inscription de la dépense sur le budget d'une collectivité locale, courrier ou commencement de versement d'un tiers) doivent être fournis au conseil d'administration.

L'annexe relative aux opérations pluriannuelles est soumise à l'approbation du conseil d'administration lors de la présentation du budget prévisionnel de l'année. Cette approbation porte à la fois sur :

- ✓ La programmation pluriannuelle actualisée (montant total de chaque opération, modalités de financement, échéancier de paiements) ;
- ✓ Le plafond des engagements juridiques de l'année par opération : le vote du conseil d'administration fixe de manière limitative la capacité d'engagement de l'organisme ;
- ✓ Le montant des paiements de l'année par opération.

En cas de modification substantielle de l'une de ses composantes en cours d'année, l'annexe relative aux opérations pluriannuelles est amendée et soumise à l'approbation du conseil d'administration.

Pour les EPST, ces dispositions s'appliquent également pour leurs opérations d'investissement programmé, telles que définies dans leur arrêté de nomenclature. Ces opérations programmées donneront lieu par ailleurs à un suivi formalisé par un tableau de suivi des AE et des CP par opération (**tableau n°14**), comportant un récapitulatif total des opérations en cours.

TABLEAU 7 : TABLEAU DES DEPENSES PAR DESTINATION (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Ce tableau détaille par destination les enveloppes limitatives retraitées sous la forme de dépenses, c'est-à-dire nettes des charges calculées. Ces dépenses sont présentées en trois ou quatre enveloppes, selon le niveau de vote du budget adopté par le conseil d'administration.

Les axes de destination sont propres à l'opérateur et sont décidés en commun accord avec les tutelles.

La ventilation des dépenses par destination n'est pas limitative afin de ne pas rigidifier l'exécution budgétaire des organismes. Les modifications de répartition entre les différentes destinations relèvent de la responsabilité de l'ordonnateur. Il lui appartient d'en rendre compte au conseil d'administration, lors du vote du compte financier.

TABLEAU 8 : TABLEAU DES IMMOBILISATIONS ET DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

Le tableau d'amortissement est un document qui constate la diminution de valeur des immobilisations dues à leur vieillissement physique, technique et qui font que leur durée de vie est limitée.

Ce tableau s'applique seulement aux actifs amortissables, c'est-à-dire l'ensemble des actifs dont l'utilisation par l'opérateur/EPN est déterminable⁵. L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'EPN est limité dans le temps.

TABLEAU 9 : TABLEAU DES RESSOURCES AFFECTEES (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

La procédure budgétaire et comptable des ressources affectées est développée dans les instructions codificatrices M9. Lorsque ces opérations représentent un montant significatif de crédits, le tableau 9 permet une identification et un suivi spécifique des ressources affectées.

⁵ Instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

Par adaptation de son format, ce tableau doit aussi permettre de suivre les fonds versés aux organismes dans la prise en charge des dispositifs transparents selon la technique comptable de la gestion par compte de tiers.

TABLEAU 10 : PLAN DE TRESORERIE (INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

A l'automne n-1, de façon concomitante à l'élaboration de son budget, l'organisme réalise un plan de trésorerie. Ce document, établi pour une période allant jusqu'à décembre de l'année suivante, permet d'évaluer le montant mensuel des encaissements (comprenant une proposition de versements des dotations à des dates clairement indiquées) et décaissements prévisionnels et le solde de trésorerie en fin de mois. Ce plan (tableaux de données) est transmis au ministère de tutelle, au CBCM et, le cas échéant, au contrôleur de l'organisme.

Le ministère de tutelle (directeur des affaires financières et responsable de programme) approuve le plan de trésorerie et arrête, sur cette base, les dates de versement des subventions et dotations. L'échéancier de versement figure dans la décision attributive de subvention/dotation visée du CBCM et notifiée à l'établissement en début d'année.

Le plan de trésorerie prévisionnel figure en **annexe obligatoire au budget prévisionnel présenté au conseil d'administration**.

Il fait l'objet d'une **actualisation** (mensuelle, trimestrielle ou selon une autre périodicité convenue) qui est **communiquée au ministère de tutelle, au CBCM et, le cas échéant, au contrôleur de l'organisme**. En cas de modification substantielle du plan de trésorerie en cours d'année, le responsable de programme peut être amené à modifier l'échéancier de versement de la subvention ou dotation.

(3) Documents complémentaires

Pour les entités concourant à l'établissement du compte 26 de l'Etat, devront être présentées également les dispositions retenues par l'entité pour anticiper et enregistrer les opérations d'inventaire dans des délais compatibles avec le calendrier d'établissement des comptes de l'État. Le respect de cette date limite permet l'intégration de la valeur d'équivalence des organismes au compte 26 « Participations et créances rattachées à des participations » du compte général de l'État pour un même exercice, ce qui contribue à la qualité des comptes de l'État et est conforme aux demandes de la Cour des comptes. Le transfert des comptes des établissements publics nationaux dans l'infocentre EPN est obligatoire pour les organismes disposant d'un comptable public soumis au règlement général de la comptabilité publique et doit respecter un calendrier communiqué chaque année par la DGFIP.

Par ailleurs, en tant que de besoin, le dossier de présentation du budget initial comprend tous les documents complémentaires jugés nécessaires à l'information des membres du conseil d'administration.

Ils sont déterminés en fonction de l'activité ou de la situation financière et stratégique de l'organisme.

B- L'ADOPTION DU BUDGET

Quel que soit le statut de l'organisme, le budget doit être voté dans les délais permettant de le rendre exécutoire le 1er janvier de l'exercice auquel il se rapporte.

Ces délais doivent tenir compte du délai d'approbation tacite des décisions budgétaires applicable à l'établissement (voir infra 4. l'approbation des décisions budgétaires).

Pour les établissements publics administratifs, le budget est présenté au conseil d'administration au plus tard le 1er novembre de l'année précédente celle pour laquelle il est établi (article 16 du décret n°53-1227 du 10 décembre 1953 relatif à la réglementation comptable applicable aux établissements publics nationaux à caractère administratif). En cas d'impossibilité de nature exceptionnelle, la délibération du conseil d'administration doit intervenir au plus tard le 1er décembre de l'exercice n-1, pour tenir compte des délais d'approbation.

Pour les établissements publics industriels et commerciaux, les délais sont fixés par le règlement de l'établissement. Dans tous les cas, la délibération du conseil d'administration doit intervenir au plus tard le 1er décembre de l'exercice n-1, pour tenir compte des délais d'approbation.

Pour les groupements d'intérêt public (GIP), le budget doit être voté au plus tard le dernier jour de l'année qui précède l'année auquel il se rapporte.

C- LES MOUVEMENTS DE CREDITS : LIMITATIVITE ET FONGIBILITE

Sous réserve des règles propres à chaque organisme prévues dans les textes institutifs, les mouvements à l'intérieur des trois ou quatre enveloppes votées par le conseil d'administration (personnel, fonctionnement, intervention le cas échéant et investissement) sont de la compétence de l'ordonnateur, dès lors qu'ils n'ont pour effet de ne modifier ni le montant global de chacune des trois ou quatre enveloppes, ni le niveau du résultat, ni la variation du fonds de roulement.

Si pour des raisons propres à l'organisme, le conseil d'administration vote le budget en comptes à deux chiffres, seuls les mouvements entre comptes à trois chiffres (à l'intérieur du compte à deux chiffres concerné) relèvent de la compétence de l'ordonnateur (si le budget est voté par le conseil d'administration en comptes à trois chiffres, seuls les mouvements entre comptes à quatre chiffres sont de la compétence de l'ordonnateur).

Afin d'assurer, dans de bonnes conditions, le suivi des crédits et la parfaite information du conseil d'administration, les modifications intervenues à l'intérieur des enveloppes dans l'intervalle de deux décisions modificatives (DM), seront reprises, pour mémoire, dans une colonne « ajustements en gestion » lors de la présentation de la plus prochaine DM.

De la même manière, l'autorité chargée du contrôle financier ou économique et financier sera informée de ces ajustements.

Pour les EPST, ces mêmes dispositions sont applicables selon les règles de fongibilité définies par les articles 3 et 9 du décret n°2002-252 du 22 février 2002 modifié (fongibilité des crédits au sein de chaque agrégat, sous réserve de l'exercice de la fongibilité asymétrique à partir des dépenses de personnel financées en tout ou en partie sur subvention pour charges de service public, et utilisation de la réserve et des dotations à répartir hors agrégat en accord avec le contrôleur financier).

Le vote du budget en trois ou quatre enveloppes emporte les conséquences suivantes :

- l'enveloppe constitue le niveau de l'autorisation budgétaire votée par le conseil d'administration ;
- le caractère limitatif des crédits s'apprécie au niveau de l'autorisation budgétaire, donc de l'enveloppe ;
- à l'intérieur de l'enveloppe, les crédits sont fongibles : les mouvements entre comptes relèvent de la compétence de l'ordonnateur ;
- les mouvements entre les enveloppes doivent faire l'objet d'une décision modificative (DM).

Le budget présenté et voté en enveloppes s'accompagne d'une présentation détaillée (compte de résultat en comptes à 3 chiffres et tableau de financement en compte à 3 chiffres). En exécution, les opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement effectuées par l'ordonnateur doivent indiquer :

- sur l'engagement : l'enveloppe et le compte d'imputation comptable (à au moins 3 chiffres) correspondant dans le budget détaillé
- sur le mandat : l'enveloppe et le compte d'imputation comptable (au niveau de détail le plus fin requis par les nomenclatures M9)

D- BUDGET NON EXECUTOIRE

Le budget est exécutoire lorsqu'il est voté et approuvé (voir infra 4. l'approbation des décisions budgétaires). Les dispositions décrites ci-dessous s'appliquent :

- en l'absence de vote du budget prévisionnel par le conseil d'administration à la date d'ouverture de l'exercice auquel il se rapporte ;
- en cas de désapprobation par les tutelles d'un budget régulièrement voté par le conseil d'administration de l'organisme.
- en l'absence d'approbation expresse du budget prévisionnel quand le délai d'approbation tacite court au-delà de la date d'ouverture de l'exercice.

Les dispositions de l'article 17 du décret du 10 décembre 1953 n°53-1227 du 10 décembre 1953 relatif à la réglementation comptable applicable aux établissements publics nationaux à caractère administratif, prévoient que, si le budget n'est pas exécutoire à l'ouverture de l'exercice, **les opérations de recettes et de dépenses sont effectuées temporairement sur la base des prévisions budgétaires de l'exercice précédent**, déduction faite, le cas échéant, des crédits affectés à des dépenses non renouvelables.

Pour l'ensemble des organismes visés par la deuxième partie la présente circulaire, l'ordonnateur est autorisé, par écrit, par le contrôleur financier ou le contrôleur économique et financier, à défaut par les autorités qualifiées pour approuver le budget, à engager, liquider et ordonnancer les dépenses **sur la base des crédits de l'exercice précédent permettant le strict fonctionnement de l'organisme**. La notion de strict fonctionnement inclut les dépenses rendues obligatoires ou inéluctables du fait des engagements pris par l'ordonnateur de l'organisme lors des exercices précédents (marchés publics, conventions de subvention...).

Les autorisations sont ouvertes à titre provisoire et sont soumises à la ratification dans une délibération présentée au plus prochain conseil d'administration.

2. LE BUDGET MODIFIE

A- LES REPORTS DE CREDITS

Il est rappelé que le principe général applicable aux établissements publics nationaux et aux GIP nationaux à comptabilité publique est celui du rattachement des opérations à un exercice budgétaire. En principe ne peuvent être engagées et payées au cours de l'exercice, en dehors de charges à payer, que les dépenses autorisées au budget. Les crédits non consommés viennent abonder les ressources du fonds de roulement de l'établissement sous réserve d'une couverture par des recettes effectives.

Toutefois, l'organisme peut faire voter par son conseil d'administration à l'appui d'une décision modificative des reports de crédits qui constituent des aménagements au principe d'annualité et de rattachement des opérations à une année budgétaire. **Les reports de crédits consistent à reporter des crédits ouverts mais non consommés en 2011 en tant qu'autorisation budgétaire supplémentaire de l'exercice 2012. Les crédits reportés viennent donc augmenter le plafond de dépenses des enveloppes concernées et ne peuvent donc être autorisés que par le conseil d'administration.** Les règles présentées ci-dessous, viennent se substituer aux règles prévues pour les reports dans les tomes budgétaires des instructions codificatrices M.91 et M.95 pour les établissements soumis à une autorisation budgétaire préalable.

Les hypothèses d'éligibilité aux reports sont cependant encadrées et dépendent de l'enveloppe de dépenses auxquelles elles s'appliquent :

- Les crédits relevant de l'enveloppe de personnel ne peuvent en aucun cas faire l'objet de reports.
- Les crédits non consommés relevant de l'enveloppe de fonctionnement sont reportables dans la limite de 10% des crédits de fonctionnement inscrits au budget de l'exercice 2011 et sur la base d'une prévision d'exécution réaliste présentée par l'ordonnateur de l'établissement au conseil d'administration. Cette prévision d'exécution doit démontrer qu'il est nécessaire d'opérer des reports de crédits.
- Les crédits non consommés de l'enveloppe d'investissement peuvent être reportés dans leur intégralité s'ils ont fait l'objet d'une affectation effective à une opération d'investissement que le conseil d'administration souhaite confirmer à travers le vote du report de crédit.
- Les crédits non consommés de l'enveloppe d'intervention, lorsque celle-ci est distincte de l'enveloppe de fonctionnement et sous réserve des dispositions spécifiques applicables à l'établissement, sont intégralement reportables si l'ordonnateur justifie à l'appui d'une prévision d'exécution réaliste l'existence de dossiers d'intervention éligibles non encore parvenus. Cette prévision doit prendre en compte les éventuels taux de chute constatés les années précédentes.

Il est rappelé que même en cas de constatation de crédits ouverts non consommés sur l'exercice 2011, les reports de crédits sur 2012 ne peuvent être opérés si, à l'issue de l'exercice 2011, il n'est pas constaté d'apport au fonds de roulement en exécution. A défaut, cela signifierait que les recettes exécutées de l'année 2011 ne sont pas en mesure de financer par le biais d'un prélèvement sur fonds de roulement les reports de crédits de 2011 sur le budget 2012.

Pour les EPST, les règles applicables en matière de report de crédits sont celles fixées à l'article 11 du décret n°2002-252 du 22 février 2002.

B- LES DECISIONS MODIFICATIVES

(1) La décision modificative

(a) Les cas de recours à une décision modificative

Comme cela est détaillé au point I.1.C ci-dessus, les enveloppes globales (personnel, fonctionnement, intervention le cas échéant et investissement) constituent le niveau d'appréciation de la limitativité des crédits par nature. Leur montant, tel qu'il a été approuvé dans le budget primitif, ne peut être modifié que par un vote du conseil d'administration, portant sur une décision modificative en dépenses et/ ou en recettes présentée dans les mêmes formes que le document budgétaire initial.

Pour les EPST, les dispositions spécifiques de l'article 9 du décret n°2002-252 du 22 février 2002 modifié par le décret n°2005-1578 du 16 décembre 2005 s'appliquent pleinement.

(b) Présentation-type d'une décision modificative

Les principes généraux de présentation du budget initial s'appliquent aux décisions modificatives. La composition du dossier de présentation des DM est identique à celle du dossier de budget initial sous réserve des aménagements mentionnés infra.

La note de présentation

Elle explicite les écarts entre le budget initial (ou la décision modificative précédente) régulièrement approuvé et la décision modificative proposée.

Elle détaille les différents mouvements de crédits qui affectent le budget en cours de gestion, moins-values ou plus-values de recettes, dépenses nouvelles et économies, virements et redéploiements entre grandes catégories de dépenses, et leur incidence sur les équilibres généraux (notamment sur le résultat, l'évolution du fonds de roulement et de la trésorerie).

Elle présente le mode de financement des dépenses supplémentaires (économies, recettes nouvelles...).

Les tableaux budgétaires (tableaux 1, 2)

Les tableaux 1 et 2 sont présentés modifiés.

Pour le tableau 1, outre la colonne présentant le budget modifié (DM) :

- une colonne est intégrée pour présenter les écarts entre la DM et le budget initial (ou les écarts entre la DM proposée et la DM précédente ainsi que les virements intercalaires) ;
- la colonne présentant l'exécution n-1 doit être actualisée et intégrer les données du compte financier n-1, même si ce compte financier doit être approuvé au conseil d'administration au cours duquel est examinée la DM.

Ces colonnes sont reprises pour les tableaux 3, 4 et 5

Les annexes budgétaires (tableaux 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10)

Les annexes budgétaires 5, 6, 7, 8, 9 et 10 sont obligatoirement présentées lorsqu'elles sont affectées par la DM. Elles sont modifiées en conséquence. Ces modifications font l'objet d'une présentation argumentée dans la note de l'ordonnateur.

(c) L'adoption des décisions modificatives

Pour qu'une décision modificative puisse être exécutée avant la fin de l'exercice, la date limite de vote de ce document doit prendre en compte :

- ✓ le délai d'approbation par les tutelles ;

- ✓ la date limite d'engagement des dépenses correspondantes,

A l'exception des décisions modificatives consécutives aux opérations d'inventaire, les organismes sont donc incités à ne pas faire voter de décision modificative, sauf urgence, après le 1er novembre.

(2) La décision modificative d'urgence

En cas d'urgence avérée, et si le conseil d'administration ne peut se réunir à une date suffisamment proche, une DM d'urgence peut-être autorisée par l'autorité chargée du contrôle financier ou du contrôle économique et financier, en accord avec le président du conseil d'administration et les ministères de tutelle.

La DMU fait l'objet d'une approbation dans les formes réglementaires au cours du plus prochain conseil d'administration.

(3) La décision modificative d'inventaire

Le respect de l'autorisation préalable et des délais d'approbation induisent qu'une décision modificative ne peut être votée, sauf urgence, après le 1er novembre du fait de l'impossibilité matérielle de l'exécuter. **A fortiori, une décision modificative ne peut être votée après la fin de l'exercice auquel elle se rapporte.**

Toutefois, et de manière exceptionnelle, une décision modificative peut être proposée afin d'intégrer les modifications consécutives aux écarts constatés lors de la période d'inventaire.

La décision modificative d'inventaire (DMI) a pour vocation de concilier l'autorisation budgétaire préalable et les obligations incombant à l'ordonnateur et au comptable de l'organisme afin de comptabiliser les opérations d'inventaire obligatoires et produire ainsi des comptes réguliers et sincères, permettant de donner une image fidèle de l'activité et du patrimoine de l'organisme.

Elle est possible lorsque les **trois critères** suivants sont réunis :

- (a) Les opérations d'inventaire laissent apparaître des charges calculées devant être obligatoirement inscrites au regard des règles de comptabilité générale applicables à l'entité ;
- (b) Ces charges ne pouvaient matériellement être connues par l'ordonnateur avant la clôture de l'exercice ;
- (c) Il n'existe plus de crédits disponibles sur les enveloppes budgétaires sur lesquelles ces charges doivent être imputées.

La DMI est préparée, lors de l'élaboration du compte financier, par l'ordonnateur de l'établissement et approuvée dans les délais de l'approbation d'urgence par l'autorité en charge du contrôle financier ou du contrôle économique et financier, qui procède à cette occasion à la vérification de la réunion des trois critères mentionnés ci-dessus. Après approbation, la DMI permet d'augmenter les plafonds limitatifs des enveloppes budgétaires afin de couvrir strictement ces charges calculées. La DMI est ensuite ratifiée lors de la plus proche réunion du conseil d'administration.

Dans le cas de figure où ces charges présentent un impact sur le budget prévisionnel de l'exercice suivant, il importe de prévoir en décision modificative pour l'exercice suivant une reprise sur fonds de roulement ainsi qu'une modification des comptes de charges correspondants.

Le niveau de l'ajustement à réaliser ainsi que celui du prélèvement sur fonds de roulement donneront lieu, préalablement, à un dialogue de gestion entre l'organisme, son contrôle et ses tutelles, qui portera à la fois sur l'évaluation du besoin (probabilité de réalisation de l'opération durant la gestion considérée, distinction entre dépense réellement reportée et besoin complémentaire, notamment) et l'opportunité du prélèvement (niveau du fonds de roulement, montant effectivement disponible au regard d'engagements nouveaux ou attendus notamment). Ce dialogue de gestion nécessite de la part de l'ordonnateur la production d'un argumentaire précis justifiant le besoin et démontrant sa soutenabilité financière.

Ces dispositions s'appliquent aux EPST.

3. LE COMPTE FINANCIER

A- REGLES APPLICABLES

Le compte financier doit être accompagné d'un rapport du comptable sur le fonctionnement de l'organisme faisant état des ratios significatifs, notamment les soldes intermédiaires de gestion, retraçant l'évolution de l'activité de l'établissement par rapport aux deux exercices précédents.

Il est rappelé qu'au-delà du document établi et présenté par l'agent comptable (cf. Instruction n°99-084-M91 du 4 août 1999, modifiée par l'instruction n°02-085-M9 du 23 octobre 2002 pour les EPA, instruction codificatrice n°02-039-M95 du 30 avril 2002 pour les EPIC), le compte financier est accompagné d'un rapport de synthèse rédigé par l'ordonnateur, commentant et élargissant les données figurant dans le compte financier. Cette note doit décrire et expliquer les mouvements de crédits significatifs. Elle doit les replacer dans le contexte des missions, de la stratégie et de la gestion de l'établissement. Elle doit être de nature à éclairer les membres du conseil d'administration sur les motifs et les conséquences des décisions soumises à leur approbation.

Les dépenses d'investissement font l'objet d'un développement spécifique expliquant les orientations de l'établissement et le coût total de chaque opération. Les établissements ayant une activité commerciale annexe fournissent en outre un état des coûts de revient de leurs produits ou de leurs prestations de services.

Concernant les modalités de vote et d'approbation du compte financier des établissements publics :

- en application de l'article 185 du décret n°62-15 87 du 29 décembre 1962 modifié⁶ portant règlement général sur la comptabilité publique, le conseil d'administration arrête le compte financier, après avoir entendu l'agent comptable, avant l'expiration du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice. Pour les EPIC, le conseil d'administration arrête le compte financier, comportant notamment le rapport de gestion du conseil d'administration pour l'exercice considéré, après avoir entendu l'agent comptable. Le compte financier est adressé par le président du conseil d'administration à la Cour des comptes dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice (articles 220 et 221 du RGCP) ; dans le but d'encourager une démarche de progrès, de mieux articuler les calendriers de clôture des comptes des différentes entités publiques et de faciliter la transition vers la mise en œuvre de dispositions réglementaires à venir en ce sens, les établissements publics nationaux sont encouragés à soumettre leurs comptes 2011 à l'approbation de leur conseil d'administration avant la fin du mois de mars 2012.

B- PRESENTATION

Le dossier présenté au conseil d'administration comprend les documents comptables constituant le compte financier prévus par les instructions et normes comptables.

Le dossier présenté au conseil d'administration comprend également le rapport de synthèse de l'ordonnateur comme indiqué au point A ci-dessus.

Ce rapport s'accompagne obligatoirement, comme dans les budgets initiaux et modifiés, des tableaux budgétaires et des annexes budgétaires de l'année présentant le budget exécuté :

Les tableaux budgétaires :

- **tableau 1** : budget présenté par enveloppes
- **tableau 2** : emplois

⁶ Décret n°2005-387 du 19 avril 2005 relatif aux délais de traitement des opérations de fin d'exercice et du compte financier dans les établissements publics nationaux

Les annexes budgétaires :

- **tableau 3** : compte de résultat détaillé
- **tableau 4** : calcul de la capacité d'autofinancement
- **tableau 5** : tableau de financement abrégé et tableau complémentaire
- **tableau 6** : opérations pluriannuelles
- **tableau 7** : dépenses par destination
- **tableau 8** : immobilisations et dotations aux amortissements
- **tableau 9** : suivi des ressources affectées
- **tableau 10** : plan de trésorerie

Le plan d'action (annexe obligatoire)

4. L'APPROBATION DES DOCUMENTS BUDGETAIRES

Le décret n°99-575 du 8 juillet 1999 relatif aux modalités d'approbation de certaines décisions financières des établissements publics de l'État prévoit, pour l'ensemble des établissements publics de l'État dont les textes institutifs prévoient l'approbation des décisions budgétaires, une procédure d'approbation tacite des budgets primitifs, décisions modificatives et comptes financiers.

Cette procédure de l'approbation tacite par les autorités de tutelle concerne les budgets initiaux, des décisions modificatives et des comptes financiers.

Les délibérations des conseils d'administration des établissements publics de l'État portant sur le budget initial, ses modifications ainsi que sur le compte financier, sont exécutoires un mois après leur réception par les autorités de tutelle, sauf opposition écrite de l'une ou l'autre de ces autorités pendant ce délai. Ce délai d'un mois ne s'applique pas quand un délai inférieur est prévu par un texte spécifique applicable à l'établissement.

Champ d'application du décret

La procédure s'applique à tous les établissements publics de l'État. A contrario, les GIP n'entrent pas dans le champ d'application du décret.

Décisions concernées par la procédure d'approbation tacite

Il s'agit des budgets initiaux des EPA, des états prévisionnels des recettes et des dépenses des EPIC, des décisions modificatives de ces budgets délibérés par les conseils d'administration et des comptes financiers.

La procédure des virements d'article à article ou des virements entre chapitres, lorsqu'elle est prévue par les dispositions réglementaires propres de l'établissement, n'est pas modifiée par ce texte qui ne vise que les délibérations financières adoptées par les instances délibérantes des établissements.

Les autres décisions à caractère financier, comme les décisions d'emprunt ou d'acquisition d'immeubles, qui sont parfois soumises à l'approbation des tutelles par les textes réglementaires propres à certains établissements, ne sont pas concernées par la procédure d'approbation tacite.

Portée juridique du décret

Ce décret en conseil des ministres est de portée générale. Il modifie toutes les dispositions réglementaires antérieures spécifiques aux différents établissements publics qui seraient contraires à la procédure édictée.

Toutefois, il ne modifie pas les procédures d'approbation résultant de dispositions législatives, comme par exemple celles fixées par la loi n 84-52 du 26 janvier 1984 sur l'enseignement supérieur ou l'article L.224-10 du code de la sécurité sociale relatif à la CNAMTS, la CNAF, la CNAVTS et l'ACOSS.

De même, il ne modifie que la procédure d'approbation par la ou les autorités de tutelle sans modifier les pouvoirs de ces autorités. En conséquence, la procédure ne s'applique que lorsque l'approbation des budgets primitifs (ou des EPRD), des décisions modificatives et des comptes financiers est prévue par les textes propres à chaque établissement.

En revanche, la procédure est opposable à toutes les autorités de l'État détenant un pouvoir d'approbation. Cela peut-être le ou les ministres chargés de la tutelle « technique », le ministre chargé du budget ou le préfet (cas des chambres des métiers et des chambres d'agriculture).

Précisions sur la procédure

La procédure de droit commun mise en place est une procédure d'approbation tacite au-delà d'une durée d'un mois.

Ce délai court à compter de la date de réception par la ou les autorités compétentes de l'État de la délibération du conseil d'administration (ou de la décision prise par l'autorité compétente de l'établissement public en matière financière).

Ce délai est suspendu par une demande écrite d'informations ou de documents complémentaires adressée par l'autorité de tutelle à l'établissement public.

Lorsque les textes applicables à un établissement déjà soumis à un régime d'approbation tacite prévoient un délai inférieur à un mois, c'est cette durée qui continue à s'appliquer. En revanche, lorsque le texte applicable à l'établissement prévoit une durée supérieure, le délai est ramené à un mois.

Durant ce délai d'un mois, les autorités de tutelle compétentes peuvent :

- soit garder le silence. Dans ce cas, la décision sera exécutoire à l'expiration du délai ;
- soit s'opposer par écrit à l'exécution de la décision ;
- soit approuver expressément la décision. Cette approbation expresse (écrite) a été maintenue pour répondre aux situations d'urgence, lorsqu'il est nécessaire d'exécuter une décision financière sans attendre l'expiration du délai. Cette procédure doit rester exceptionnelle et donc être justifiée par l'établissement à l'appui de sa demande.

Possibilité de retour à une procédure d'approbation expresse

L'article 2 du décret a prévu la possibilité de rétablir une procédure d'approbation expresse. Ce rétablissement, qui devrait être réservé à des cas de dysfonctionnement grave d'un établissement public, devra être réalisé par voie réglementaire (décret simple ou décret en conseil des ministres selon la nature du texte fixant les règles propres à l'établissement public en question).

Délégations de signature aux commissaires du Gouvernement, aux chefs de mission de contrôle général économique et financier, aux membres du corps du contrôle général économique et financier et aux autorités chargées du contrôle financier

L'article 4 prévoit la possibilité de déléguer la signature des ministres chargés de la tutelle aux commissaires du Gouvernement, aux chefs de mission de contrôle général économique et financier, aux membres du corps de contrôle général économique et financier qu'aux autorités chargées du contrôle financier nommés auprès des établissements publics pour s'opposer aux décisions en cause ou pour les approuver expressément dans le délai d'un mois.

Cette disposition, qui permet de fonder juridiquement les délégations de signature pour s'opposer aux décisions en cause des établissements publics ou les approuver expressément, doit être mise en œuvre par arrêté, lorsque c'est justifié. Il s'agit de délégations de signature donc nominatives. Elles doivent être modifiées dès que le déléguant ou le délégataire n'exerce plus les fonctions pour lesquelles la délégation a été consentie.

Les délibérations des conseils d'administration portant sur le budget initial, sur ses modifications et sur le compte financier, sont exécutoires un mois après leur réception par les autorités de tutelle (ou une durée inférieure si la procédure d'approbation tacite est prévue dans le texte applicable à l'établissement dans un délai moindre), sauf opposition écrite de l'une ou de l'autre de ces autorités, pendant ce délai. Ce délai d'un mois est suspendu par une demande écrite d'informations ou de documents complémentaires. Le point de départ du délai est la date apposée sur le document à son arrivée par le service du courrier des autorités de tutelle.

Sous réserve de dispositions particulières des textes institutifs ou de la mise en place de délégations de signature, les autorités compétentes, au sens du présent décret, s'entendent comme les ministères techniques en charge de la tutelle et la direction du budget.

Le décret du 8 juillet 1999 ne s'applique pas aux GIP. En effet, ni les autorités de tutelle, ni les services de l'État membres du GIP n'approuvent les décisions financières, sauf lorsque le décret institutif de certaines catégories de GIP le prévoit.

5. LES OBLIGATIONS RELATIVES AU SUIVI DE LA TRESORERIE

A- LES ENJEUX LIES A L'AMELIORATION DE LA GESTION DE LA TRESORERIE DE L'ÉTAT

L'ensemble des flux financiers de l'État, mais aussi des "correspondants du Trésor" (collectivités locales et établissements publics, notamment), qu'il s'agisse de recettes ou de dépenses, est centralisé sur un compte unique, ouvert à la Banque de France, dont la gestion quotidienne est confiée à l'Agence France Trésor (AFT). Ces mouvements représentent en moyenne 20 milliards d'euros chaque jour et sont suivis en temps réel.

L'AFT a pour mission de permettre à l'État de faire face à tout moment à ses engagements financiers ; il lui revient donc d'anticiper les flux à venir et de lisser un profil de trésorerie par définition très heurté. Celui-ci dépend en effet de la vie financière de l'État : les calendriers des rentrées fiscales, des dépenses budgétaires et des amortissements de dette obéissent chacun à des rythmes propres.

La gestion active de trésorerie consiste à placer les excédents ponctuels de liquidités disponibles sur le compte, dans les meilleures conditions de rendement et de sécurité, tout en maintenant un solde positif sur le compte. En effet, conformément à l'article 101 du Traité instituant la Communauté européenne, toute avance de la Banque de France à l'État, même ponctuelle, même sous la forme d'un découvert, est interdite. Les intérêts tirés de ces placements de trésorerie s'inscrivent au budget général de l'État en atténuation de la charge de la dette.

L'AFT détermine ainsi les émissions de bons du trésor à taux fixe (BTF) qu'il convient de réaliser afin de placer au mieux et en tenant compte des contraintes précitées les excédents ponctuels de trésorerie sur le marché interbancaire. L'optimisation des conditions financières de ces placements repose sur une gestion prévisionnelle du profil de trésorerie de l'État. En effet, la connaissance que l'AFT peut avoir des mouvements à venir qui ont un impact sur le compte unique est déterminante car elle permet d'une part de réduire son encours de précaution et donc ses émissions de dettes, d'autre part de placer dans de meilleures conditions.

Un versement des subventions et des dotations mieux adossées aux besoins réels de trésorerie des établissements concourt à la réalisation opérationnelle de cet objectif en ce qu'il permet à l'État d'optimiser la gestion de sa trésorerie et de décaler dans le temps les sorties de flux du circuit du Trésor.

Le dispositif décrit ci-dessous, applicable à 23 établissements publics, s'insère ainsi pleinement dans ce programme d'optimisation de la gestion de la trésorerie de l'État et des administrations publiques.

B- LE DISPOSITIF

Le dispositif repose sur trois acteurs principaux (le ministère technique de tutelle de l'établissement, le contrôleur budgétaire et comptable ministériel - CBCM - et l'établissement lui-même), selon le dispositif suivant :

1) A l'automne n-1, de façon concomitante à l'élaboration de son budget, l'établissement public établit un plan de trésorerie annuel. Ce document permet d'évaluer le montant mensuel des encaissements (comprenant une proposition de versements des dotations à des dates clairement indiquées) et décaissements prévisionnels et le solde de trésorerie. Ce plan est transmis au ministère de tutelle, au CBCM et, le cas échéant, au contrôleur de l'organisme.

2) Le ministère de tutelle⁷ dispose d'un pouvoir d'approbation de ces plans de trésorerie. Après approbation de ce plan de trésorerie, le ministère définit les dates auxquelles il est pertinent de réaliser les versements de dotations. Dans la mesure où cet échéancier de versement a un impact sur les finances publiques, il fait l'objet d'un développement ad hoc dans les documents prévisionnels de gestion. Les CBCM, auxquels ces plans de trésorerie sont transmis, veillent à ce que les dotations budgétaires, en nombre limité (1 par mois maximum), minimisent la trésorerie de l'établissement – tout en conservant l'objectif de versement intégral de la dotation – de manière à maximiser la trésorerie de l'État.

3) L'efficacité du dispositif est étroitement liée à la qualité des prévisions de trésorerie réalisées par les établissements. Celle-ci doit donc faire l'objet d'une évaluation par le ministère de tutelle qui doit être rendu destinataire d'un compte rendu d'exécution commenté présentant les réalisations effectives de décaissements et d'encaissements. Ce compte rendu sera par ailleurs transmis au CBCM et, le cas échéant, au contrôleur de l'organisme, à l'appui des documents prévisionnels de gestion de l'exercice suivant afin de lui permettre de mieux évaluer la pertinence des plans émanant de ces établissements.

Le dispositif repose sur la relation entre le responsable de programme et l'établissement. L'intervention du CBCM permet de garantir sa mise en œuvre. Le dispositif est décliné en deux phases comme suit :

Lors de l'engagement des crédits :

Le décret n°2005-54 du 27 janvier 2005 relatif au contrôle financier au sein des administrations d'État précise que « lorsqu'ils sont soumis à son visa ou à son avis préalable, l'autorité chargée du contrôle financier examine les projets d'actes au regard [...] de leur impact sur les finances publiques et reçoit à cet effet communication de toutes les pièces justificatives ». Pour la plupart des ministères, les dotations et subventions aux établissements publics concernés font partie des actes soumis au visa en raison soit de la nature de la dépense, soit de son montant. Au besoin, en accord avec les ministères de tutelle, les arrêtés de contrôle pourront être modifiés en ce qui concerne la liste des actes soumis au visa de l'autorité chargée du contrôle. La communication des plans de trésorerie des établissements à l'appui de ces projets d'actes permet le contrôle, par le CBCM, de l'adéquation entre les besoins de trésorerie des établissements et l'optimisation des décaissements de l'État.

⁷ Il peut s'agir selon les cas du directeur des affaires financières ou du responsable de programme auquel l'établissement public est rattaché.

1er cas : le montant de la subvention annuelle est notifié en début d'année :

Le visa porte sur la conformité du montant total de la subvention attendue ventilé dans le plan prévisionnel de trésorerie et sur la conformité du calendrier de versements, inscrit dans la décision, avec l'échéancier du plan prévisionnel. Ce visa porte ainsi sur la dépense elle-même mais également sur son échéancier de réalisation, qui a un impact sur les finances publiques et lie l'ordonnateur. Les établissements réalisant en cours d'année des actualisations substantielles de leur plan de trésorerie les transmettent au ministère de tutelle pour révision de l'échéancier de versement des dotations⁸. L'échéancier révisé est transmis au CBCM.

2e cas : chaque versement de subvention fait l'objet d'une décision attributive notifiée :

Le visa porte sur la conformité du montant du versement avec le plan de trésorerie prévisionnel (primitif ou actualisé). Un refus de visa de l'autorité chargée du contrôle financier ne peut être motivé pour non respect du calendrier prévisionnel ; en revanche, il peut être rappelé qu'il appartient au comptable de ne pas viser un paiement qui ne respecterait pas l'échéancier.

Lors des ordonnancements et des paiements :

1er cas : le montant de la subvention annuelle est notifié en début d'année :

Conformément à la nomenclature des pièces justificatives de la dépense de l'État, la première ordonnance de l'année est accompagnée de la décision attributive de subvention. Les ordonnancements successifs sont transmis au CBCM sans visa préalable du contrôle financier.

A l'occasion du visa des ordonnances et conformément à l'article 33 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique, le CBCM s'assure que le paiement est conforme à l'échéancier inscrit dans la décision attributive. A défaut, il est fondé à rejeter un ordonnancement intervenant antérieurement à la date prévue par cet échéancier ou pour un montant supérieur.

En outre, si les établissements sont amenés, en cours d'exercice, à actualiser leurs plans de trésorerie, les CBCM sont destinataires de ces actualisations qui peuvent conduire à modifier l'échéancier de versement inscrit dans la décision attributive. Il peut en résulter une modification de cette dernière. Lorsque la décision attributive modificative (avenant dans le cas d'une convention) ne porte que sur le calendrier des versements, le visa de l'autorité chargée du contrôle financier n'a pas à être requis.

2e cas : le versement de la subvention correspond à la décision attributive de subvention :

Le CBCM examine la pertinence de la date de versement avec le plan prévisionnel de trésorerie (éventuellement sa version actualisée).

C- LISTE DES ETABLISSEMENTS CONCERNES

* ACSE	* INRIA	* CEA	* ONCFS
* ADEME	* INSERM	* CNES	* ONF
* AEFE	* IRD	* CNRS	* Opéra de Paris
* ANGDM	* IRSN	* FranceAgriMer	* Pôle Emploi
* ANR	* METEO France	* IFREMER	* VNF
* ASP	* Musée du Louvre	* INRA	

⁸ Dans ce contexte, les gestionnaires devront privilégier l'inscription dans les conventions d'une clause de modification unilatérale de l'échéancier de versement.

II. Définition, calcul et imputation des dotations versées aux EPN

1. PRINCIPES D'ÉVALUATION DES DOTATIONS

A- JUSTIFICATION AU PREMIER EURO

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

Ainsi, les dépenses de fonctionnement, de personnel et d'investissement devront, dans la mesure du possible, être justifiées au premier euro.

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

Les principes présentés dans le guide de la JPE (juin 2012), annexé à la circulaire 1BLF-11-3090 relative à la finalisation des documents budgétaires pour le PLF 2012, s'appliquent aux organismes.

Le budget initial doit donc être élaboré par référence à la prévision d'exécution (ou à défaut au budget après DM) de l'année n-1. Les données correspondantes devront être rappelées dans les documents budgétaires.

Il est rappelé pour les EPST que la présentation d'une prévision d'exécution du budget en cours au moment de l'élaboration du budget primitif est de nature réglementaire (art. 12 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002 modifié par le décret n° 2005-1578 du 16 décembre 2005).

B- TYPOLOGIE DE REGROUPEMENT EN ENVELOPPES LIMITATIVES

(1) Définition de l'enveloppe budgétaire

L'enveloppe budgétaire constitue le niveau d'appréciation de la limitativité des crédits et représente le niveau de l'autorisation annuelle votée par le conseil d'administration. Elle correspond à l'une des quatre natures de dépenses suivantes :

- personnel,
- fonctionnement,
- investissement,
- et éventuellement, intervention.

L'enveloppe de personnel regroupe notamment, outre les charges de rémunération principale et accessoires d'activité des personnels rémunérés par l'organisme, les cotisations et contributions sociales, les cotisations sociales et allocations diverses ainsi que, le cas échéant, les charges liées à l'intéressement ou à la participation des personnels et les impositions directement assises sur la masse salariale de l'organisme. Elle intègre par ailleurs les provisions relatives aux charges précédemment listées.

L'**enveloppe de fonctionnement** comprend l'ensemble des charges de fonctionnement autres que celles relatives à l'enveloppe de personnel. Elle regroupe notamment les achats de biens dont le montant est inférieur au seuil d'immobilisation applicable à l'organisme et dont la durée d'utilisation n'excède pas une année, les prestations de services externes et de location, les charges liées aux contentieux, les remboursements de mise à disposition de personnel, les charges d'action sociale et les charges financières. Elle inclut par ailleurs les amortissements et l'ensemble des provisions qui ne sont pas rattachables aux autres enveloppes de dépenses.

L'**enveloppe d'investissement** correspond dans le respect des seuils d'immobilisation applicables aux organismes, aux dépenses liées aux immobilisations corporelles et incorporelles, et aux immobilisations financières. Cette enveloppe **inclut les coûts relatifs aux études préalables dès lors que celles-ci ne portent pas sur la détermination de l'opportunité d'investir mais portent sur le choix du type d'investissement ou de ses spécifications techniques.**

Lorsqu'elle est votée par le conseil d'administration par distinction des charges relevant de l'enveloppe de fonctionnement, l'**enveloppe d'intervention** retrace les charges d'intervention ou de transfert que l'organisme prend en charge sur son budget et qu'il verse sans contrepartie directe. L'enveloppe d'intervention inclut par ailleurs les provisions liées à la constatation de passifs d'intervention de l'organisme. Cette enveloppe exclut les dispositifs transparents gérés en dehors du budget de l'organisme selon la technique comptable de gestion par compte de tiers.

(2) Les caractéristiques de l'enveloppe budgétaire

La définition des enveloppes budgétaires et des comptes constituant la nomenclature budgétaire de l'établissement doit être expressément validée par l'autorité financière qui approuve le budget.

L'enveloppe budgétaire est une dotation limitative :

- elle définit pour l'exercice budgétaire par nature le plafond de charges du compte de résultat ou d'emplois du tableau de financement pouvant être mandatés par l'ordonnateur ;
- à l'exception des opérations documentées dans le tableau 6 relatif aux opérations pluriannuelles, l'ordonnateur peut engager l'organisme dans la limite du plafond de crédits budgétaires ouverts par les enveloppes budgétaires établies par nature ;
- toute modification (augmentation ou diminution) du niveau des crédits de cette enveloppe doit faire l'objet d'une décision modificative présentée au conseil d'administration et approuvée dans les conditions formelles applicables à l'établissement, telle que définies dans le décret n° 99-575 du 8 juillet 1999 ou dans les textes institutifs de l'établissement ;
- en revanche, les modifications internes (redéploiement entre comptes à 2 ou n chiffres) qui n'affectent pas le montant des crédits inscrits au niveau de l'enveloppe budgétaire peuvent faire l'objet de virements sur simple décision de l'ordonnateur et, le cas échéant, information de l'autorité chargée du contrôle de l'organisme.

L'articulation entre la nomenclature de prévision budgétaire et l'exécution est assurée par les procédures suivantes :

- les opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement sont effectuées par l'ordonnateur au niveau du compte à au moins 3 chiffres ;
- la comptabilité budgétaire de l'ordonnateur peut être plus affinée que la nomenclature budgétaire de prévision.

Pour assurer la cohérence, à toutes les étapes de la procédure, entre la prévision budgétaire et les comptes d'imputation comptable en immobilisation, charges et produits (exécution), l'ordonnateur doit indiquer :

- sur l'engagement : l'enveloppe et le compte d'imputation comptable (à au moins trois chiffres) correspondant dans le budget détaillé ;

- sur le mandat : l'enveloppe et le compte d'imputation comptable (à au moins trois chiffres) correspondant dans le budget détaillé ;
- sur le titre : le compte d'imputation comptable (à au moins trois chiffres) correspondant dans le budget détaillé.

C- INSCRIPTION DES FONDS VERSES PAR L'ETAT DANS LE BUDGET

(1) Lors de la préparation du budget initial

Les montant 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.

Le budget initial de l'organisme est construit, non pas à partir des montants inscrits dans le projet de loi de finances, mais à partir du montant des subventions et dotations prévisionnelles qui lui est communiqué par le responsable de programme.

Celui-ci le communique formellement, par écrit, en ayant soin :

- de distinguer les différentes catégories de fonds : subvention pour charges de service public, dotation en fonds propres (en précisant son éventuelle affectation à un investissement précis), dépense de transfert direct ou indirect ;
- d'exprimer les montants relevant des différentes catégories de fonds :
 - en crédits de paiement, qui constituent la prévision de recettes annuelles pour la construction du budget initial de l'année ;
 - en autorisations d'engagement, qui constituent le montant pour lequel l'organisme est autorisé à s'engager juridiquement pour une ou plusieurs opérations identifiées et qui sont inscrites dans le tableau des opérations pluriannuelles, annexe obligatoire associée à la présentation du budget initial ;
- de déduire le montant de la mise en réserve de crédits qui aura été déterminé et réparti dans le cadre des travaux préparatoires à la programmation budgétaire initiale et aux documents prévisionnels de gestion (voir point III ci-dessus). Il est rappelé que les recettes issues des subventions en provenance du budget de l'Etat sont inscrites nettes de mise en réserve dans le budget initial de l'organisme.

Le responsable de programme adresse une copie de cette communication au CBCM, à l'autorité chargée du contrôle financier ou du contrôle général économique et financier, ainsi qu'au bureau sectoriel correspondant de la direction du budget.

(2) Lors de l'exécution budgétaire

(a) La décision attributive

La décision attributive de subvention, visée à l'article 33 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique, s'applique aux subventions et aux transferts que reçoivent les organismes. Cette décision doit préciser les textes de référence, l'objet, les conditions d'utilisation, le montant et les modalités de règlement de la subvention (notamment l'échéancier de versement).

La décision attributive remplit plusieurs conditions de fond et de forme :

Sur le fond, la rédaction de la décision attributive est précise, afin de permettre l'enregistrement correct dans les budgets et les comptes des organismes:

- elle est distincte pour chaque catégorie de fonds : subvention pour charges de service public, dotation en fonds propres (en précisant son éventuelle affectation à un investissement précis), dépense de transfert direct ou indirect ;
- les montants relevant des différentes catégories de fonds sont exprimés en autorisations d'engagement (AE) et en crédits de paiement (CP) et prennent en compte la mise en réserve.

Sur la forme, la décision attributive devrait être notifiée à l'organisme intéressé en début d'exercice⁹. La notification de la décision attributive de subvention permet à l'organisme :

- en CP, de constater le produit annuel qui lui est acquis ;
- en AE, de s'engager juridiquement.

La décision attributive de subvention prévoit un versement unique ou échelonné.

1- Cas d'un versement unique

La subvention fait l'objet d'une décision attributive de subvention : son versement intervient dès la notification de la décision. La décision attributive est la pièce justificative de la dépense de l'État.

2- Cas d'un versement échelonné

Le montant annuel de la subvention est notifié en début d'année. Le versement échelonné de la subvention intervient selon un calendrier fixé par la décision attributive de subvention ou éventuellement la réglementation :

- lors du premier versement : la décision attributive est la pièce justificative de la dépense de l'État,
- 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.

Lorsque l'État modifie, en cours d'exercice, le montant des subventions ou dotations attribuées à l'organisme, il lui notifie une décision attributive rectificative (ce montant peut évoluer à la baisse selon les conditions fixées dans la décision attributive initiale). L'organisme traduit cette décision rectificative en DM.

(b) La décision attributive et les ordonnances de paiement associées permettent l'exécution des budgets et l'enregistrement des subventions et dotations dans les comptes des organismes

La décision attributive est libellée en AE et en CP. Il est rappelé que les subventions ou dotations peuvent être attribuées en AE = CP, en AE ≠ CP, en AE éventuellement (non associées à des CP l'année d'attribution).

⁹ En fonction des pratiques de gestion retenues par le ministère de tutelle, l'organisme peut être destinataire d'une ou plusieurs décisions attributives.

DANS LE BUDGET DE L'ÉTAT :

- La décision attributive consomme les AE dans le budget de l'État.

Il appartient au responsable de programme de suivre, dans le cadre du dialogue de gestion, la consommation effective des AE attribuées aux organismes, c'est-à-dire de recenser les engagements juridiques pris par l'organisme sur la base des AE inscrites dans les décisions attributives notifiées.

- Les paiements (associés à l'échéancier de versement des subventions et dotations, qui figurent dans la décision attributive) consomment les CP dans le budget de l'État.

DANS LE BUDGET ET LES COMPTES DES OPERATEURS :

- La décision attributive permet à l'organisme de s'engager juridiquement en fonction des AE inscrites dans le tableau des opérations pluriannuelles, annexe obligatoire associée au budget de l'organisme :
 - les AE associées aux CP (AE = CP) ne font l'objet d'aucune inscription dans le budget de l'organisme (ce ne sont pas des recettes) ni dans le tableau des opérations pluriannuelles (elles n'ont pas de caractère pluriannuel) ;
 - les AE ≠ CP de même que les AE seules (non associées à des CP) sont inscrites et suivies dans le tableau des opérations pluriannuelles.
 - La décision attributive permet l'enregistrement des AE en opérations hors bilan (classe 8 - compte 80 : engagements hors bilan) :

Constitutives d'une autorisation de s'engager juridiquement, leur attribution n'a aucun effet ni sur le résultat ni sur le patrimoine de l'organisme.

- les AE associées aux CP (AE = CP) ne font pas l'objet d'un enregistrement comptable distinct de la comptabilité des engagements tenue hors bilan dans les comptes spéciaux 801, 802 et 809 ;
 - les AE ≠ CP, de même que les AE seules (non associées à des CP) sont enregistrées et suivies dans le cadre des comptes 803 à 807, supports de la comptabilité de programme qui est tenue dans les établissements publics nationaux, soit par l'ordonnateur, soit par l'agent comptable et qui permet de décrire comptablement l'exécution des engagements pluriannuels de l'établissement.
- La décision attributive et les ordonnances de paiements associées permettent l'exécution du budget de l'organisme. La décision attributive permet l'enregistrement dans les comptes d'un produit, égal aux CP.

2. IMPUTATION DES FONDS VERSES PAR L'ETAT**A- LES SUBVENTIONS PROVENANT DE DEPENSES D'INTERVENTION OU DE TRANSFERT DE L'ETAT (TITRE 6)**

Pour l'État, les dépenses d'intervention et les charges correspondantes sont des versements motivés par sa mission de régulateur économique et social. Elles relèvent du titre 6 et de catégories distinctes selon le bénéficiaire final. Les transferts directs à destination des établissements publics sont classés budgétairement en catégorie 64-Transferts aux autres collectivités mais ceux-ci peuvent également être récipiendaires de fonds imputés sur d'autres catégories du titre 6 dans la mesure où ils accomplissent une mission de redistribution au profit des bénéficiaires finaux. Les dépenses d'intervention sont imputées comptablement, sur les subdivisions appropriées du compte 65-Charges d'intervention, selon la qualité du bénéficiaire final et du transfert (direct ou indirect).

(1) Transferts directs

Les transferts directs sont les moyens accordés par l'État pour permettre aux établissements publics non opérateurs de fonctionner et/ou de pallier leurs éventuelles insuffisances de ressources propres (à ne pas confondre avec la subvention pour charges de service public versée aux seules entités ayant qualité d'opérateur, cf. partie II.2. en première partie de la présente circulaire).

Dans le budget et les comptes des établissements publics, il s'agit de produits d'exploitation imputés au compte 74 « Subventions d'exploitation ».

(2) Transferts indirects

Les transferts indirects sont les versements reçus de l'État qui ont vocation à être redistribués par l'établissement qui n'est pas le bénéficiaire final de ce transfert. La mesure d'aide de l'État ne lui est pas destinée. Il est un intermédiaire dans le dispositif, qu'il met en œuvre au profit des bénéficiaires finaux des mesures.

A ce titre, on distingue les dispositifs ainsi mis en œuvre par un établissement public pour le compte de l'État selon le niveau d'autonomie accordé à l'établissement :

➤ Les dispositifs d'intervention transparents :

Les fonds reçus dans le cadre de la mise en œuvre de dispositifs d'intervention transparents ont vocation à être comptabilisés en compte de tiers puisque ce n'est pas l'établissement mais bien l'État qui en supporte la charge in fine. La réalisation de ces opérations par l'établissement est sans impact sur son résultat puisqu'il n'a aucune marge de manœuvre afférente à celles-ci.

Ces opérations ne sont donc pas inscrites au budget de l'établissement. Il est à noter cependant que le conseil d'administration doit bien entendu être tenu informé de celles-ci.

Dans l'hypothèse d'une telle comptabilisation, la considération de l'activité de l'établissement ne peut se faire qu'à la lecture des seules dépenses et recettes inscrites au budget mais doit être complétée par l'information relative à ces opérations qui constituent, dans certains cas, une part importante de l'activité de l'établissement.

RAPPEL DE LA REGLEMENTATION COMPTABLE ÉTAT

Les dispositifs dits « transparents » répondent aux trois critères cumulatifs suivants :

- Il y a **intervention de trois acteurs dans la procédure** : l'Etat, l'opérateur* et le bénéficiaire final. Il s'agit donc de transferts indirects.
- **L'établissement (opérateur*) ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision** :
 - soit l'Etat prend un engagement directement auprès du bénéficiaire final et il délègue le rôle de payeur à l'opérateur* ;
 - soit l'établissement s'engage auprès du bénéficiaire final, mais au nom de l'Etat et dans les conditions préalablement définies par l'Etat (l'opérateur* agit en tant que mandataire pour exercer une mission qui lui a été confiée par l'Etat).
- **Le financement de ces dispositifs est assuré en tout ou partie par l'Etat, par le biais de transferts indirects** (titre 6).

***L'intermédiaire peut en réalité être un établissement public non opérateur.**

➤ Les dispositifs d'intervention non transparents :

Les fonds reçus dans le cadre de la mise en œuvre de dispositifs d'intervention non transparents sont comptabilisés en compte de produits puis en charges lorsque naît l'obligation de l'établissement à l'égard du bénéficiaire final de la mesure. La réalisation de ces opérations par l'établissement impacte son résultat puisqu'il dispose d'une certaine autonomie dans le cadre de celles-ci.

Ces opérations sont donc inscrites au budget de l'établissement.

B- LES DOTATIONS EN FONDS PROPRES (TITRE 7 – CATEGORIE 72)

Relèvent de la catégorie 72 du budget de l'Etat les apports en capital constituant des mises de fonds initiales ou des compléments de mises de fonds initiales, qui peuvent être explicitement affectés à la réalisation par l'établissement d'un investissement déterminé, et qui ont vocation à être inscrits au bilan des établissements. Contrairement aux subventions pour charges de service public couvrant auparavant certaines dépenses d'investissement, ces dotations ne concernent pas uniquement les opérateurs de l'Etat mais l'intégralité des entités contrôlées, qu'elles soient ou non opérateurs.

En comptabilité générale de l'État, les dotations versées aux établissements qualifiées de « dotations en fonds propres » dans le budget de l'État sont directement imputées en immobilisations financières (compte 26).

Elles peuvent être budgétées en AE ≠ CP dans la mesure où elles portent sur des opérations dont la réalisation s'étend sur plusieurs exercices.

Elles correspondent à :

- des dotations ou compléments de dotation en fonds propres :

Il s'agit des dotations en capital effectuées par l'État, lors de la création de l'établissement ou ultérieurement. Elles s'imputent en compte 1031 dans la comptabilité de l'établissement.

- des compléments de dotations affectés à un investissement :

- il peut s'agir d'apports en capital qui permettent à l'établissement de réaliser un investissement en pleine propriété (acquisition, production ou travaux immobilisables¹⁰ sur un bien en pleine propriété). Ils s'analysent comme des dotations d'équipement permettant de réaliser des investissements explicitement identifiés par le responsable de programme qui accorde ces dotations ;
- ce peut être aussi des apports en capital visant à financer des travaux immobilisables sur des biens appartenant à l'État mis à disposition de l'établissement et donc contrôlés par lui ;

Il convient de déterminer, au moment de la décision initiale de financement, si la charge de renouvellement de l'actif ainsi financé a vocation à rester à la charge de l'établissement ou non. Les conséquences de cette décision sont les suivantes :

- lorsque la charge de renouvellement incombe à l'établissement, le financement reçu pour l'actif en question est comptabilisé, en contrepartie de l'inscription à l'actif du bien, au crédit du compte
 - 1032 lorsqu'il s'agit d'un bien détenu en pleine propriété,
 - 102x2 lorsque l'investissement concerne un bien mis à disposition par l'État,et, conformément au droit commun, les dotations aux amortissements afférentes au bien grèvent le résultat patrimonial de l'établissement ;
- lorsque la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement, le financement reçu pour l'actif en question est comptabilisé, en contrepartie de l'inscription à l'actif du bien, au crédit du compte
 - 1311 lorsqu'il s'agit d'un bien détenu en pleine propriété,
 - 102x1 lorsque l'investissement concerne un bien mis à disposition par l'État,

¹⁰ Conformément au référentiel comptable applicable, sont immobilisables les travaux visant à augmenter la valeur, la durée de vie ou le niveau de performance d'un bien, à la différence des travaux d'entretien et de maintenance.

et, par dérogation au droit commun et conformément aux instructions comptables M9, les dotations aux amortissements afférentes au bien sont compensées, au résultat de l'établissement,

- par la reprise de la quote-part de la subvention reçue. Cette opération se traduit par la constatation d'une opération d'ordre mixte (crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » par débit de la subdivision intéressée du compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ») ;
- par la neutralisation des amortissements. Une recette exceptionnelle d'ordre budgétaire de même montant que l'amortissement est créditée au compte de résultat sur le compte 776 « Produits issus de la neutralisation des amortissements » par le débit du compte 102x1 « Biens mis à disposition des établissements ».

Lors du renouvellement éventuel du financement de l'Etat, il verse une dotation d'investissement spécifique à l'établissement qui est imputée en titre 7 (catégorie 72) au budget de l'État et inscrite au bilan de l'établissement sur un des comptes précédemment cités en fonction de la décision exprimée en matière de renouvellement en marge de l'attribution de ce financement.

La décision relative à la charge de renouvellement n'est donc pas neutre et relève d'un choix de gestion du ministère de tutelle en fonction de la capacité financière des établissements à supporter, sur leurs ressources d'exploitation, les charges d'amortissement et, en conséquence, le renouvellement ultérieur du biens acquis.

La décision attributive doit donc préciser l'intention du ministère de tutelle en matière de renouvellement afin d'inscrire correctement le financement des biens et son traitement comptable ultérieur et d'identifier clairement les responsabilités financières respectives de l'État et de l'établissement.

Rappel des principes de traitement des biens mis à disposition des établissements par l'État

- en application des normes comptables générales, un bien doit être immobilisé à l'actif du bilan de l'établissement lorsque celui-ci le contrôle, c'est-à-dire lorsqu'il bénéficie des avantages économiques futurs ou du potentiel de service du bien et que le coût ou la valeur du bien peut être évalué avec une fiabilité suffisante ;

- dans la comptabilité des établissements, doit être inscrite au passif au crédit du compte 102 la contrepartie de l'ensemble des biens appartenant à l'État et mis à la disposition des établissements par la voie conventionnelle (article R. 128-12 du Code du domaine de l'État) ou sous forme de dotation, de compléments de dotation ou d'affectation (et qui figurent donc à l'actif de l'établissement en immobilisations). Lors de l'entrée de l'actif au bilan de l'établissement, il appartient à l'État de déterminer qui supportera la charge du renouvellement et à l'établissement d'inscrire en conséquence le bien en utilisant les subdivisions du compte 102 (qui distinguent les cas dans lesquels la charge du renouvellement incombe à l'établissement et les cas dans lesquels la charge du renouvellement ne lui incombe pas).

3. MODALITES PARTICULIERES DE CALCUL DES DOTATIONS

A- CREDITS DE PERSONNEL

(1) Mode de décompte des emplois

Les modalités de décompte des emplois distinguent :

L'équivalent temps plein annuel travaillé (ETPT)

L'ETPT est une unité de décompte proportionnelle à l'activité des agents, mesurée par leur quotité de temps de travail et par leur période d'activité sur l'année :

$$\text{Effectifs physiques}^{11} * \text{quotité de temps de travail} * \text{période d'activité dans l'année}$$

A titre d'exemple :

- un agent à temps plein (quotité de travail = 100%) présent toute l'année correspond à 1 ETPT ;
- un agent à temps partiel, à 80% (quotité de travail = 80%) présent toute l'année correspond à 0,8 ETPT ;
- un agent à temps partiel, à 80% (quotité de travail = 80%) présent la moitié de l'année (exemples : recrutement à mi-année, CDD de 6 mois) correspond à 0,4 ETPT (0,8 * 6/12).

Pour mémoire : la quotité de temps de travail retenue pour les agents à temps partiel est la fraction du temps complet effectuée par l'agent et non la fraction de la rémunération à temps complet perçue par l'agent (qui peut être supérieure).

L'équivalent temps plein (ETP)

Le décompte en ETP prend en compte la quotité de travail mais pas la durée d'activité dans l'année. Il donne les effectifs présents à une date donnée, corrigés de la quotité de travail.

$$\text{Effectifs physiques} * \text{quotité de temps de travail}$$

A titre d'exemple :

- un agent à temps partiel, à 60% (quotité de travail = 60%) correspond à 0,6 ETP.

(2) Le calcul des crédits

Le conseil d'administration vote dans le budget un plafond de masse salariale.

Ce budget devra être accompagné de tout élément pertinent de justification, et notamment :

- la prévision d'exécution des crédits de rémunérations de l'exercice en cours, faisant apparaître les principaux écarts par rapport à la budgétisation initiale et les raisons de ces écarts ;
- les grands facteurs d'évolution de la masse salariale entre la prévision d'exécution de l'exercice 2010 et le budget 2011, à savoir :
 - l'impact de la variation des effectifs
 - en détaillant les flux d'entrée et de sortie prévisibles par grande catégorie d'emploi (les prévisions de départ à la retraite seront ainsi identifiées) ;
 - les coûts associés par catégorie d'emploi ou regroupement de corps.
 - les effets de report des mesures 2010 sur 2011 ;

¹¹ Les effectifs physiques correspondent au nombre d'agents à une date donnée.

- l'impact des mesures nouvelles générales, catégorielles et individuelles ;

Les valeurs à prendre en compte pour le calcul des crédits sont présentées ci-dessous.

(3) Points d'actualité

(a) Valeur du point fonction publique

Le gouvernement a revalorisé le point fonction publique de 0,5 % au 1er juillet 2010.

Ces mesures portent la valeur du point fonction publique à 55,5635 € au 1er juillet 2010.

Pour 2012, la valeur du point d'indice est stabilisée à son niveau du 1er juillet 2010.

Les calculs relatifs aux frais de personnel décrits ci-dessus doivent autant que possible être établis au plus près du coût réel. La situation pourra être différente en exécution. Il conviendra, dans ces conditions, de prévoir au sein de chaque chapitre une ligne d'ajustement qui devra être très précisément calibrée. Cet ajustement fera l'objet des justifications nécessaires.

(b) Charges sociales

Les règles figurant dans cette partie s'appliquent aux fonctionnaires civils affectés ou propres à l'établissement, aux militaires employés par ces organismes ainsi qu'aux agents contractuels de droit public.

Les éléments présentés ci-dessous sont ceux applicables à la date de publication de la présente circulaire. Ils sont mis à jour par décret publié au journal officiel.

PERSONNEL TITULAIRE :

a - Sécurité sociale (prestations en nature de l'assurance maladie-maternité-invalidité) : 9,70 % sur la totalité des traitements bruts, hors primes, versés.

b - Pensions civiles et militaires de retraite (CAS Pensions) :

Les taux de contribution employeur due au titre des pensions des fonctionnaires prévus dans les lettres plafonds pour 2012 sont les suivants :

1/ 68,59 % pour les personnels civils et militaires (hors allocation temporaire d'invalidité). Ce taux s'applique dans les trois situations suivantes :

- pour la constitution des droits à pension des fonctionnaires ou agents d'offices ou d'établissements de l'État dotés de l'autonomie financière – fonctionnaires affectés ou propres à l'établissement – (article R. 81 du code des pensions civiles et militaires de retraite) ;
- pour la constitution des droits à pension des fonctionnaires civils détachés auprès des collectivités et organismes (article 46 de la loi n° 84-16 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique de l'État) ;
- pour la constitution des droits à pension des militaires détachés (article L.4138-8 du code de la Défense).

2/ 0,33% pour les allocations temporaires d'invalidité des personnels civils. Ce taux s'applique pour la constitution des droits de tous les fonctionnaires civils, en vertu de l'article 65 de la loi n°84-16 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique de l'État.

Le taux de cotisation salariale due au titre des pensions des fonctionnaires est de 8,39% en 2012, conformément au décret n°2010-1749 du 30 décembre 2010 portant relèvement du taux de cotisation des fonctionnaires, des militaires et des ouvriers des établissements industriels de l'Etat.

L'assiette de cotisation est constituée du traitement indiciaire brut hors primes.

c - Régime additionnel de retraite de la fonction publique :

10 % répartis également entre employeur et salarié sur l'ensemble des éléments de rémunération de toute nature perçus au cours de l'année civile, tels que mentionnés à l'article L 136-2 du code de la sécurité sociale, à l'exception de ceux pris en compte dans l'assiette de calcul des pensions civiles et militaires de retraite et dans la limite de 20% du traitement indiciaire brut total hors NBI de l'année considérée.

d - Prestations familiales : 5,4 % sur la totalité des traitements bruts, hors primes, versés.

e - Contribution « solidarité autonomie » : 0,30 % sur la totalité des traitements bruts, hors primes, versés (même assiette que les cotisations assurance-maladie).

PERSONNEL CONTRACTUEL :

a - Sécurité sociale :

12,80 % (assurance-maladie, maternité, invalidité, décès) sur la totalité des rémunérations : traitements + indemnité de résidence + heures supplémentaires + supplément familial de traitement + primes (rendement, technicité, recherche, etc.) ;

Taux employeur : 8,30 % (assurance-vieillesse), dans la limite du plafond de la sécurité sociale (art. D. 242-4 du code de la sécurité sociale, modifié par le décret n° 2005-1657 du 26 décembre 2005 qui a porté le taux de la cotisation de 8,20% à 8,30%) ; taux salarié : 6,65%

Taux employeur : 1,6 % (assurance-vieillesse) sur la totalité des rémunérations (art. D.242-4 du code de la sécurité sociale) ; taux salarié : 0,10%

b - Prestations familiales : 5,4 % sur la totalité des traitements bruts.

c - Accidents du travail : ce taux sera précisé ultérieurement.

d - IRCANTEC : les taux à retenir sont : taux patronal 3,53%% en dessous du plafond de la sécurité sociale ; 11,70% % au dessus de ce plafond et dans la limite de 8 fois le montant dudit plafond.

Taux salariés : 2,35% en dessous du plafond de la sécurité sociale ; 6,10% au dessus de ce plafond et dans la limite de 8 fois le montant dudit plafond.

L'assiette est constituée de l'ensemble des rémunérations brutes à l'exclusion des indemnités représentatives de frais, des prestations familiales et du supplément familial de traitement (décret n°70-1277 du 23 décembre 1970 modifié et arrêté du 30 décembre 1991).

e - Contribution « solidarité autonomie » : 0,30 % sur la totalité des rémunérations (même assiette que les cotisations d'assurance maladie).

(c) Instauration d'une indemnité de garantie individuelle du pouvoir d'achat

En application du relevé de conclusions salariales du 21 février 2008, une indemnité dite de garantie individuelle du pouvoir d'achat (GIPA) a été instituée par le décret n°2008-539 du 6 juin 2008 afin de compenser aux agents publics une éventuelle perte de pouvoir d'achat. Ce décret a été modifié par les décrets n°2009-567 du 20 mai 2009, 2009-1520 du 8 décembre 2009 et 2011-474 du 18 avril 2011.

Le mécanisme de calcul repose sur une comparaison, sur une période de quatre ans, entre l'évolution du traitement indiciaire brut de l'agent et celle de l'indice des prix à la consommation (hors tabac). Si le traitement a évolué moins vite que l'inflation, une indemnité d'un montant brut équivalent à la perte de pouvoir d'achat ainsi constatée est versée à chaque agent concerné. L'arrêté du 3 mai 2010 fixe les éléments à prendre en compte pour calculer l'indemnité de garantie individuelle de pouvoir d'achat en 2010.

Ce dispositif de nature indemnitaire concerne les fonctionnaires, les magistrats et les militaires détenant un grade dont l'indice terminal est inférieur ou égal à la hors échelle B. Il s'applique également aux agents non titulaires dès lors que leur rémunération est établie par référence à un indice et qu'ils ont été employés de manière continue sur la période de référence de 4 ans par le même employeur.

La GIPA intégrale, versée en 2008 au titre de la période allant du 31 décembre 2003 au 31 décembre 2007, en 2009 au titre de la période allant du 31 décembre 2004 au 31 décembre 2008 et en 2011 au titre de la période allant du 31 décembre 2006 au 31 décembre 2010, sera versée en 2012 au titre de la période allant du 31 décembre 2007 au 31 décembre 2011.

Elle a été versée en 2010 et 2011 :

- aux agents, stationnant au sommet de leur grade ou de leur corps depuis au moins quatre ans, au titre de la période allant du 31 décembre 2005 au 31 décembre 2009 (cf. article 6 du décret n°2008-539 modifié par le décret n°2009-567) ;

- aux agents bénéficiaires de la GIPA en 2008 ou en 2009 et faisant valoir leurs droits à la retraite, au titre des périodes allant du 31 décembre 2005 au 31 décembre 2009 (cf. Article 7 du décret n°2008-539 modifié par le décret n°2009-567) .

Le montant attribué est soumis au régime social et fiscal des primes et indemnités et sera pris en compte au titre du régime de retraite additionnel de la fonction publique. A titre dérogatoire, la cotisation au régime de retraite additionnel de la fonction publique sera calculée sur l'intégralité de la GIPA, sans que le plafond de 20 % du traitement indiciaire brut ne soit opposable.

Le dispositif GIPA est précisé dans la circulaire DB/DGAFP n°2164 du 13 juin 2008 qui a fait l'objet d'un additif n°2170 du 30 octobre 2008.

(d) Eléments récents sur la prise en charge des titres de transport

I. Bases juridiques

Le décret n°2010-676 du 21 juin 2010 instituant une prise en charge partielle du prix des titres d'abonnement correspondant aux déplacements effectués par les agents publics entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail prévoit la prise en charge d'une partie du prix des abonnements souscrits par les agents publics pour le trajet domicile - travail auprès des réseaux de transports publics de voyageurs et des services publics de location de vélos.

Une circulaire du 22 mars 2011 précise les modalités d'application de ce dispositif.

II. Les agents bénéficiaires

Les personnels concernés sont tous les fonctionnaires et les autres personnels civils employés par l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics administratifs gérant un service public administratif.

Sont notamment concernés :

- a) les fonctionnaires de l'Etat recrutés sur le fondement de la loi n°84-16 du 11 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique de l'Etat et les agents non titulaires de l'Etat recrutés par contrat de droit public, ainsi que les ouvriers des établissements industriels de l'Etat affiliés au régime de retraite institué en application du décret n°2004-1056 du 5 octobre 2004 relatif au régime des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'Etat ;
- b) les fonctionnaires stagiaires ;
- c) les magistrats relevant des dispositions de l'ordonnance n°58-1270 du 22 décembre 1958 portant loi organique relative au statut de la magistrature ;
- d) les personnels militaires régis par les dispositions du code de la défense ;
- e) les agents non titulaires de l'Etat et de ses établissements publics à caractère administratif ;
- f) les personnels titulaires d'un contrat unique d'insertion (contrat d'accompagnement dans l'emploi – CUI – CAE) conformément aux dispositions des articles L 5134-21 et suivants du code du travail ;
- g) les salariés de droit privé, par détermination de la loi, des établissements publics administratifs.

La circulaire précise les cas particuliers (personnels des établissements publics industriels et commerciaux, agents publics des groupements d'intérêt public, personnels mis à disposition) ainsi que les situations d'exclusion. Concernant ce dernier point, la condition exigée de la part des bénéficiaires est qu'ils achètent un titre de transport et qu'ils l'utilisent pour leurs déplacements entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail. Sont donc notamment exclus du dispositif les agents qui utilisent un véhicule personnel pour se rendre à leur travail et les agents qui n'engagent aucun frais de transport.

L'article 10 du décret énumère également d'autres situations dans lesquelles le décret n'est pas applicable.

III. Nature des dépenses de transport prises en charge

Les titres admis à la prise en charge partielle sont :

- a) les abonnements multimodaux à nombre de voyages illimité ainsi que les cartes et abonnements annuels, mensuels ou hebdomadaires ou à renouvellement tacite à nombre de voyages illimités ou limités délivrés par la Régie autonome des transports parisiens (RATP), la Société nationale des chemins de fer (SNCF), les entreprises de l'Organisation professionnelle des transports d'Ile de France ainsi que par les entreprises de transport public, les régies et les autres personnes conformément aux dispositions des articles L 1221-1 et suivants du code des transports qui abrogent les dispositions du paragraphe II l'article 7 de la loi n°82-1153 du 30 décembre 1982 d'orientation de s transports intérieurs.

b) les abonnements à un service public de location de vélos. Ils s'entendent comme des abonnements mis en place par une personne publique, en régie ou dans le cadre d'une convention de délégation de service public, comme les locations de vélos en libre service mises en place par plusieurs grandes villes, Vélib à Paris ou Bicloo à Nantes.

Il ressort de ces dispositions que les billets « journaliers » aller et retour domicile – travail ne peuvent être remboursés.

IV. Modalités de prise en charge

L'employeur public prend à sa charge 50% du tarif des abonnements dans la limite d'un plafond correspondant à 50% de la somme des tarifs des abonnements annuels cumulés permettant d'effectuer depuis Paris le trajet maximum et le trajet minimum compris à l'intérieur de la zone de compétence de l'autorité organisatrice des transports de la région Ile de France.

La circulaire détaille les modalités de calcul du plafond et du niveau de la prise en charge sans oublier les situations particulières (personnels à temps partiel, à temps incomplet et à temps non complet, personnel ayant plusieurs lieux de travail et plusieurs employeurs, cas de suspension).

Le montant de la prise en charge est versé mensuellement.

V. Régime social

Le montant de la prise en charge obligatoire consentie par l'employeur public à l'agent est exonéré d'impôt sur le revenu et est exclu de l'assiette des cotisations et contributions sociales.

VI. Dispositions comptables

Le gestionnaire doit fournir au comptable la demande initiale de l'agent. Le comptable se réserve le droit de réclamer au gestionnaire une copie du titre de transport utilisé.

VII. Imputation budgétaire des crédits

Les dépenses résultant de l'application du décret n°2010-676 du 21 juin 2010 sont imputées sur la section « Dépenses de personnel ».

B- CREDITS AFFERENTS AUX IMPOTS ET AUX CONTRIBUTIONS DIVERSES

(1) Taxes sur les salaires

Références juridiques

Articles 231 à 231 bis U, 1679, 1679A, 1679 bis du code général des impôts, articles 141 à 144 et 383 de l'annexe II au code général des impôts, articles 51, 53 à 53 quater, 369 et 374 de l'annexe III au code général des impôts.

Personnes imposables

En application du 1 de l'article 231 du code général des impôts, la taxe sur les salaires est due par les personnes ou organismes qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui l'ont été sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes de l'année précédente, soit que leurs opérations n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, soit qu'elles en soient exonérées.

Rémunérations imposables

Depuis le 1er janvier 2002, l'assiette de la taxe sur les salaires est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale (cf. règles prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou au titre IV du livre VII du code rural pour les employeurs de salariés visés aux articles L. 722-20 et L751-1 du code rural).

Ainsi, pour les rémunérations versées depuis cette date, il s'agit d'une manière générale de l'assiette retenue pour le calcul des cotisations dues au régime général de sécurité sociale, et ce, même pour les salariés relevant de régimes spéciaux de sécurité sociale.

N.B. Si les rémunérations payées par l'État sur le budget général sont exonérées de taxe sur les salaires (lorsque cette exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence), les établissements publics ne bénéficient pas de cette exonération à raison des rémunérations versées au moyen des subventions qui, le cas échéant, leur sont accordées en vue de couvrir leurs charges de personnel.

Calcul de la taxe

a. Barème :

La taxe sur les salaires est calculée selon un barème progressif qui s'applique au montant brut annuel des rémunérations versées à chaque salarié.

Ce barème, dont les tranches sont relevées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, s'établit comme suit pour les rémunérations versées en 2011 :

- 4,25 % pour la fraction des rémunérations inférieure à 7 604 € ;
- 8,50 % pour la fraction des rémunérations comprise entre 7 604 € et 15 185 € ;
- 13,60 % pour la fraction des rémunérations supérieure à 15 185 €.

(Pour la taxe due à raison des rémunérations versées en 2010, les limites des tranches s'établissaient respectivement à 7 491 € et 14 960 €).

Les taux majorés ne s'appliquent pas aux rémunérations versées par les personnes physiques ou morales, associations et organismes établis ou domiciliés dans les DOM : la taxe sur les salaires est due au taux réduit unique de 2,95 % en Martinique, Guadeloupe et Réunion et de 2,55 % en Guyane.

b. Rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

Pour la détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, il convient de retenir :

- au numérateur l'ensemble des recettes qui n'ont pas été soumises à la TVA (il s'agit des recettes situées hors du champ de la TVA ou situées dans le champ de la TVA mais exonérées et n'ouvrant pas droit à déduction, ainsi que les subventions non imposables) ;
- au dénominateur, l'ensemble des produits, c'est-à-dire les recettes totales des opérations dans le champ (taxées et exonérées, y compris les subventions imposables), les opérations hors champ de la TVA et le montant des subventions non imposables.

Les opérations financières accessoires et les éventuelles cessions de biens d'investissement ne sont pas prises en compte pour le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Il en est de même des subventions exceptionnelles et des subventions d'équipement (en revanche, les autres subventions sont prises en compte au numérateur et au dénominateur).

Ce rapport d'assujettissement est applicable à chacune des fractions de rémunérations individuelles passibles des taux majorés et non au montant total de chaque rémunération avant sa répartition entre les tranches imposables.

c. Franchise et décote : La taxe n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 840 €. Cette franchise dispense de versement en cours d'année les redevables estimant que le montant annuel de la taxe est inférieur à 840 €. Entre 840 € et 1 680 € d'impôt exigible, celui-ci fait l'objet d'une décote égale aux $\frac{3}{4}$ de la différence entre 1 680 € et le montant de l'impôt.

Périodicité et modalités de paiement de la taxe sur les salaires

Chaque employeur doit verser spontanément la taxe sur les salaires au comptable de la direction générale des finances publiques (service des impôts des entreprises ou centre des impôts - service des impôts des entreprises) du lieu dont relève le siège de l'entreprise ou le principal établissement ou le domicile de l'employeur, sous peine de l'application de pénalités pour défaut ou retard de paiement (majoration de 5 % et intérêt de retard de 0,40 % par mois). Les entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises acquittent obligatoirement leur taxe sur les salaires par voie électronique.

La périodicité des versements est déterminée, pour l'année entière, en fonction du montant de la taxe due au titre de l'année précédente.

A l'exception des personnes qui, compte tenu des mesures d'allègement (franchise, décote et abattement) prévues aux articles 1679 et 1679 A du CGI, ne sont redevables d'aucun montant de taxe et sont dispensées de toute obligation déclarative, les employeurs passibles de la taxe sur les salaires effectuent leur versement de taxe selon une périodicité mensuelle, trimestrielle ou annuelle.

Lorsque le montant total de la taxe sur les salaires due l'année précédente est inférieur à 1 000 €, les employeurs concernés sont dispensés de payer la taxe mensuellement ou trimestriellement. Ils procèdent annuellement au paiement de la totalité de la taxe due pour l'année entière au moyen de la déclaration de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires n°2502 au plus tard le 15 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due.

Le paiement trimestriel : lorsque le montant total de la taxe due l'année précédente est compris entre 1 000 € et 4 000 €, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un trimestre déterminé dans les quinze premiers jours du trimestre suivant.

Le paiement mensuel : lorsque le montant total de la taxe due l'année précédente est supérieur à 4 000 €, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un mois déterminé dans les quinze premiers jours du mois suivant.

Chaque versement, mensuel ou trimestriel, est accompagné d'un bordereau-avis (imprimé n°2501). Depuis le 1er février 2004, le nouveau formulaire n° 2501 s'intitule « relevé de versement provisionnel ». Il est de couleur rouge.

Ce formulaire est à déposer au titre de chaque mois ou trimestre au titre duquel la taxe est due à l'exception du dernier mois ou trimestre civil. En effet, par souci de simplification, ce versement est inclus dans la régularisation de taxe qui accompagne la déclaration annuelle de taxe sur les salaires (formulaire n°2502).

Si le montant des droits dus est supérieur au montant total versé, un versement devra être opéré avant le 15 janvier. Dans le cas contraire, un remboursement peut être demandé ou l'excédent peut être utilisé pour les versements de l'année suivante.

(2) Versement de transport

Références juridiques

Lois n°71-559 du 12 juillet 1971, 73-640 du 11 juillet 1973, 75-580 du 5 juillet 1975, 91-662 du 13 juillet 1991 ; 92-125 du 6 février 1992 ; loi de finances pour 1993 (article 115), loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et aux responsabilités locales ; articles L.2333-67 et L.2531-4 du code général des collectivités territoriales.

Décrets n 71-710 du 30 août 1971, 75-784 du 22 août 1975, 92-1463 du 31 décembre 1992, 96-17 du 10 janvier 1996, article D 2531-6 du code général des collectivités territoriales.

Assiette

Le versement transport est perçu sur la totalité de la masse salariale des établissements rémunérant plus de 9 personnes, tant en région parisienne que dans les grandes villes de province.

Taux

a - Pour la région Ile de France, les taux s'élèvent à :

- 2,6 % à Paris et dans le département des Hauts de Seine ;

- 1,7 % dans les départements de la Seine Saint Denis et du Val de Marne ;

- 1,4 % dans les départements de l'Essonne, des Yvelines, du Val d'Oise et de la Seine et Marne.

Depuis le 1er juillet 2005, la fixation des taux relève du syndicat des transports d'Ile de France, dans la limite des plafonds fixés à l'article L 2531-4 du code général des collectivités territoriales.

b - Dans les grandes villes de province, les taux sont fixés par les autorités organisatrices, dans la limite des plafonds fixés à l'article L.2333-67 du code général des collectivités locales.

(3) Cotisation au Fonds national d'aide au logement

Références juridiques

Article L.834-1 du code de la sécurité sociale

Pour 2011 les cotisations au FNAL sont calculées sur les bases suivantes :

- agents titulaires :

0,1 % sur le traitement ou solde soumis à cotisation pour pension dans la limite du plafond de la sécurité sociale ;

0,4 % sur le traitement ou solde soumis à cotisation pour pension déplafonné ;

- agents non titulaires :

0,1 % sur la totalité des éléments de la rémunération dans la limite du plafond de la sécurité sociale ;

0,4 % sur la totalité des éléments de la rémunération déplafonnée.

(4) Taxe sur les locaux à usage de bureaux

Les établissements publics visés par la présente circulaire et situés dans la région Ile de France sont soumis à la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux à taux réduit, dans les conditions fixées à l'article 231 ter du code général des impôts, qui précise notamment la modulation selon la zone géographique et la nature de l'établissement, ainsi que les taux applicables.

(5) Modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA.

Celles-ci, auparavant codifiées aux articles 205 à 242 de l'annexe II au code général des impôts, sont désormais reprises aux articles 205 à 210 de cette même annexe.

Les modifications introduites par le décret portent sur les points suivants (l'instruction fiscale 3 D-1-07 n°66 du 9 mai 2007 en détaille les modalités) :

- la TVA grevant une immobilisation est totalement déductible lorsque le bien est utilisé exclusivement à des opérations ouvrant droit à déduction ; à l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ; La déduction est opérée de manière forfaitaire uniquement lorsque le bien a un caractère mixte, c'est-à-dire qu'il est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
- afin de rétablir une égalité de traitement entre les redevables totaux, pour lesquels les subventions n'interféraient pas sur la détermination de leurs droits à déduction, et les redevables partiels, pour lesquels la perception de subventions non imposées dégradait leurs droits à déduction, les subventions non-imposables ne sont plus à prendre en compte pour le calcul du quantum de déduction ;
- les règles applicables aux assujettis partiels et aux redevables partiels sont harmonisées en ce qui concerne les seuils de régularisation de la taxe précédemment déduite ;
- l'autorisation administrative qui était nécessaire pour recourir à une détermination forfaitaire des droits à déduction afférents aux services et biens non immobilisés est supprimée ;
- les délais de régularisation ne sont plus remis à zéro en cas de « crédit de départ » ou de modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction.

La TVA déductible relative à chaque bien ou service sera déterminée en fonction de son coefficient de déduction qui est égal aux produits de trois coefficients : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission. En fonction de la variation de ce coefficient, le redevable devra procéder aux régularisations qui lui incombent.

Ces dispositions sont entrées en vigueur depuis 1er janvier 2008.

C- PARTENARIATS PUBLICS PRIVES

(1) Définition

Un partenariat public-privé (PPP) est un contrat dérogatoire au Code des marchés publics. Dans son livre vert du 30 avril 2004, la Commission européenne le définit comme un accord passé entre le public et le privé dont les caractéristiques sont les suivantes :

- une durée contractuelle relativement longue ;
- un mode de financement assuré pour partie par le secteur privé ;
- un rôle important donné à l'organisme privé qui participe à différentes étapes du projet ;
- une répartition des risques entre le partenaire public et le partenaire privé (les PPP n'impliquent pas nécessairement que tous les risques soient supportés par le partenaire privé).

Périmètre

► PPP : autorisations d'occupation temporaires du domaine public assorties de location avec option d'achat (AOT-LOA) et contrats de partenariat au sens de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée.

► Organismes : établissements publics nationaux soumis aux règles de comptabilité publique.

► Bilan : il est supposé que l'organisme supporte la dette relative au PPP, ce qui équivaut à dire que l'organisme contrôle l'actif et supporte le risque de demande.

► Ressources : il est supposé que l'Etat attribue des subventions à l'organisme pour lui permettre de financer l'opération de PPP et que leur fléchage est possible, en raison notamment du fractionnement des loyers de PPP en sous loyers « investissement », « fonctionnement » et « financement ».

(2) Financement des études préalables

Dans la plupart des cas¹², l'élaboration d'une évaluation préalable est imposée à la personne publique afin de « [faire] apparaître les motifs de caractère économique, financier, juridique et administratif qui conduisent la personne publique à engager la procédure de passation d'un tel contrat ». Cette évaluation préalable est réalisée avec le concours d'experts dans le cadre d'une assistance à la personne publique (conseils financiers et juridiques).

Les dépenses de l'établissement qui résultent des études préalables doivent être comptabilisées sur un compte de classe 6, en l'occurrence le compte 617 « Etudes et recherches ». Du point de vue de l'Etat, la contribution au financement de ces charges est constitutive d'une

- charge de fonctionnement indirecte imputée sur la subdivision adéquate du compte PCE 631 « Subventions de fonctionnement » lorsque la personne publique est un opérateur,
- charge d'intervention imputée sur la subdivision adéquate du compte PCE 6541 « Transferts directs aux autres collectivités » lorsque la personne publique n'est pas opérateur de l'État.

Dans les comptes de l'établissement, ce financement reçu est retracé dans un compte de subvention d'exploitation (compte 741).

¹² C'est systématique pour les contrats de partenariat et pour les AOT-LOA dont le loyer annuel est supérieur à 1M€HT.

(3) Procédure d'attribution

Définition : la procédure d'attribution est la procédure par laquelle la personne publique attribue le marché selon les règles la directive 2004/18/CE du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004.

En fonction de leur nature, certaines dépenses peuvent être activées, comme participation à la mise en état de fonctionner de l'actif. Dans tous les autres cas, les frais sont comptabilisés en charges, au compte par nature approprié. Il appartient donc à l'organisme de veiller à comptabiliser correctement les dépenses engagées en fonction de leur nature.

↳ Cas des dépenses activables¹³ :

La subvention accordée par l'État (titre 7) est imputée, pour l'établissement, en investissement sur le compte 103 « subventions d'équipement ». Les dépenses correspondantes effectuées par l'organisme sont activées et retracées sur la subdivision adéquate du compte 231 s'il s'agit d'une immobilisation corporelle ou du compte 232 s'il s'agit d'une immobilisation incorporelle en cours.

↳ Cas des dépenses comptabilisées en charges :

La subvention accordée par l'État (catégorie de dépenses 32 lorsqu'il s'agit d'un opérateur, catégorie 64 pour les non opérateurs) est imputée, pour l'établissement, en fonctionnement sur le compte 741 « subventions d'exploitation - Etat ». Les dépenses correspondantes effectuées par l'organisme sont retracées sur un compte de la classe 6.

(4) Phase de réalisation

Définition : la phase de réalisation couvre la période s'étendant de la date de signature du contrat à la date de livraison où « la personne publique constate que les investissements ont été réalisés conformément aux prescriptions du contrat ». Théoriquement, la personne publique verse des loyers pendant toute la durée résiduelle du contrat à partir de la livraison des actifs, par dérogation aux délais de paiement figurant au Code des marchés publics. Cependant, il arrive que la personne publique verse des loyers « anticipés » en phase de réalisation, notamment pour réduire le montant des intérêts intercalaires et équilibrer le financement du projet.

Les dépenses engagées lors de la phase de réalisation sont activées sur un compte d'immobilisation en cours (compte 231 ou 232).

La part de ces dépenses financée par l'Etat correspond du point de vue du budget de l'Etat à des dotations en fonds propres sur des crédits de titre 7 – catégorie 72. La recette afférente pour l'organisme, partenaire du PPP, est comptabilisée par un crédit au compte 103.

(5) Phase d'amortissement

Définition : la phase d'amortissement débute à la livraison des actifs et s'achève à l'échéance du contrat. C'est durant cette période que la personne publique verse un loyer fractionné en sous loyers « investissement », « fonctionnement » et « financement » à son partenaire privé.

¹³ Cela s'applique notamment aux **primes d'indemnisation** prévues à l'article 7 de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée : « lorsque les demandes de la personne publique impliquent un investissement significatif pour les candidats ayant participé au dialogue compétitif, une prime doit leur être versée », ainsi qu'aux **primes d'innovation** définies à l'article 10 de ladite ordonnance : « la communication à la personne publique d'une idée innovante, qui serait suivie du lancement d'une procédure de contrat de partenariat, peut donner lieu au versement d'une prime forfaitaire ».

La phase d'amortissement est initiée pour les biens amortissables à partir du basculement du compte 23 au compte 20 ou 21, en fonction de la nature de l'immobilisation, soit à compter de la mise en service de l'actif. Le basculement s'effectue de la manière suivante : débit 20 / 21 et crédit 23. L'actif est inscrit en contrepartie d'un crédit au compte 16 au passif de l'établissement, correspondant à la somme des sous loyers « investissement » restant à couvrir.

➤ Dépenses de l'organisme :

S'agissant des opérations de versement de la rémunération au partenaire privé :

- « sous loyer investissement » : comptabilisation au compte d'emprunt concerné (débit 16) ;
- « sous loyer fonctionnement » : comptabilisation au compte 611 pour la sous-traitance générale ;
- « sous loyer financement » : comptabilisation au compte 661 « charges financières ». Cela dépend cependant des dispositions propres à chaque contrat.

➤ Recettes :

La phase d'amortissement prévoit également le financement par l'État, ventilé selon que l'on couvre la partie fonctionnement ou investissement de la rémunération versée au partenaire privé : compte 741 (exploitation), ou compte 103 (investissement).

III. Enjeux de qualité comptable dans l'optique de la clôture des comptes 2011

A- POINTS DE VIGILANCE PARTICULIERS DANS LE CADRE DE LA CLOTURE DES COMPTES 2011

L'objectif de production des états financiers devient réellement prégnant lors de la clôture des comptes même s'il est sous-jacent à l'intégralité de la chaîne d'exécution budgétaire et comptable tout au long de l'exercice. Cette période particulièrement sensible non seulement parce qu'elle est réalisée dans des délais contraints mais aussi parce qu'elle consiste en la réalisation d'opérations ponctuelles – certes récurrentes mais non quotidiennes –, présente un enjeu et un risque particulièrement importants dans la mesure où elle doit garantir le correct rattachement des charges et des produits à l'exercice ainsi qu'une vision patrimoniale répondant aux exigences comptables de sincérité et de fidélité. Ces préoccupations, également structurantes tout au long de la gestion, doivent être corrélées à l'objectif d'exhaustivité et requièrent la mobilisation de l'agent comptable dans une indispensable collaboration avec le directeur et les services gestionnaires de l'établissement.

De la fiabilité des comptes annuels ainsi établis dépend notamment la qualité du compte général de l'État qui valorise, au sein de ses participations financières, la situation patrimoniale des entités qu'il contrôle.

Certains travaux à réaliser, en vue de la production des comptes 2011, sont particulièrement importants ou sensibles compte tenu de leur impact sur la qualité des comptes des établissements. C'est notamment le cas des chantiers suivants.

(1) Parc immobilier (cf. fiche technique n°1 en annexe)

Il est demandé aux opérateurs d'achever pour la clôture 2011 la fiabilisation de la comptabilisation de leur parc immobilier. La clôture sera notamment l'occasion de confirmer la qualité du recensement et de l'évaluation – ainsi que leur correcte documentation – des actifs immobilisés en général, immobiliers en particulier.

Pour les établissements non opérateurs, il convient également de s'assurer de la correcte comptabilisation du parc immobilier, au besoin à l'aide du guide de régularisation de la DGFIP.

(2) Dispositifs d'intervention mis en œuvre pour le compte de l'Etat (cf. fiche technique n°2 en annexe)

S'agissant des dispositifs d'intervention mis en œuvre par l'établissement pour le compte de l'État, un travail exhaustif de recensement et de qualification de la nature des dispositifs (transparent ou non transparent) est demandé. Une vigilance toute particulière est requise concernant les opérations d'inventaire afférentes aux dispositifs d'intervention qualifiés de non transparents et la transmission des informations au service comptable de l'État de la DGFIP s'agissant de ceux qualifiés de transparents.

(3) Réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'Etat et ses opérateurs (cf. fiche technique n°3 en annexe)

La procédure de réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'État et ses opérateurs doit permettre d'assurer la cohérence des travaux d'inventaire effectués dans les comptes de l'État et dans ceux des établissements. Outre celles afférentes aux dépenses d'intervention indirecte de l'État *via* ses opérateurs (cf. (2) ci-dessus), elle vise notamment celles afférentes aux transferts directs, subventions pour charges de service public et dotations en fonds propres.

(4) Réconciliation des dettes et créances réciproques avec les tiers autres que l'Etat (cf. fiche technique n°4 en annexe)

Une procédure spécifique de corroboration d'informations comptables et financières entre les établissements publics et les tiers, hors État, avec lesquels ils sont en relation doit être mise en place et systématisée à compter de 2011, au cas où elle n'existerait pas déjà, à l'instar de la norme d'exercice professionnel 505 relative aux « demandes de confirmation de tiers ».

(5) Autres points de vigilance comptables (cf. fiche technique n°5 en annexe)

L'établissement des états financiers de l'établissement doit notamment être l'occasion de fiabiliser l'information financière relative à sa situation patrimoniale en s'attachant notamment à valoriser, contrôler et documenter l'état des comptes de capitaux propres, de provisions et autres passifs – sociaux, par exemple – tout en accordant une vigilance particulière au rattachement des charges et produits à l'exercice, aux soldes des comptes d'imputation provisoire ainsi qu'aux engagements à mentionner dans l'annexe.

(6) Calendrier de clôture et de remontée des comptes dans l'infocentre EPN de la DGFIP (cf. fiche technique n°6 en annexe)

Le calendrier de clôture des comptes doit être aussi réduit que possible de façon à permettre leur intégration au sein du compte général de l'État dans une version la plus définitive possible et donc la plus fiable, le tout dans un calendrier compatible avec celui de la clôture des comptes de l'État. Pour atteindre cet objectif, outre les consignes relatives à la transmission des fichiers à l'infocentre EPN, l'anticipation de la tenue des conseils d'administration d'approbation des comptes financiers préconisée à l'occasion de la reddition des comptes 2010 est reconduite pour ceux de 2011.

Les agents comptables ainsi que les dirigeants d'établissement sont donc appelés à la plus grande attention aux présentes dispositions et à l'exercice des diligences qui s'imposent afin de parvenir, conjointement, à l'objectif global d'amélioration de la qualité comptable des établissements publics et de l'État.

B- ENJEUX DE LA PERIODE D'INVENTAIRE ET RECOMMANDATIONS

La période d'inventaire consiste à arrêter au 31 décembre l'émission de titres et de mandats sur les comptes de clients et fournisseurs de l'exercice en cours et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des services faits et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon la procédure des charges à payer et des produits à recevoir. Sont également comptabilisées au cours de cette période l'ensemble des opérations d'inventaire : amortissements, stocks, provisions, ...

L'attention des ordonnateurs est attirée sur la nécessité de préparer, en liaison avec l'agent comptable et, le cas échéant, le contrôleur de l'organisme, la fin de gestion tout au long de l'année (exemples : émission régulière des titres et mandats, établissement de calendriers pour les opérations annuelles, ...)

La période d'inventaire (durée maximum : trois semaines) doit être exclusivement consacrée à des tâches qui ne peuvent pas être anticipées (charges à payer, produits à recevoir, stocks, ...). Il est en effet recommandé, afin d'alléger ces travaux et d'accroître ainsi leur qualité, de veiller à l'étalement sur l'exercice de l'exécution de l'ensemble des opérations de recettes et de dépenses.

La période d'inventaire améliore l'information comptable à plusieurs égards :

- ✓ Le respect du principe d'annualité, notamment grâce au rattachement des charges et produits à l'exercice, permet une vision exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'entité ;
- ✓ L'accélération de la production des comptes – bon indicateur de qualité de la gestion budgétaire et comptable d'un établissement – permet d'aider les gestionnaires, les conseils d'administration et les tutelles dans leurs prises de décisions et la planification des budgets en prévision et en exécution ;
- ✓ Du point de vue de l'exécution budgétaire, la période d'inventaire présente l'avantage de permettre une détermination plus précoce du montant des crédits à reporter et ainsi, de démarrer plus tôt les opérations de l'exercice qui commence.
- ✓ En obligeant à la tenue complète d'une comptabilité d'engagements et à un suivi au jour le jour par les services, la période d'inventaire constitue un outil de pilotage en temps réel pour les décideurs de l'établissement.

Au total, les enjeux de la période d'inventaire ne résident pas seulement dans l'accélération de la détermination du résultat et sa meilleure fiabilité qui sont déjà des objectifs légitimes pour des gestionnaires. Ils se trouvent aussi dans la meilleure organisation que cette période suppose pendant toute l'année (comptabilité des engagements, meilleur suivi des créances et des dettes, ...). Ce travail de réflexion et d'anticipation, qui concerne les services de l'ordonnateur comme ceux de l'agent comptable, est de nature à améliorer la qualité comptable et à fiabiliser l'information financière.

Par ailleurs, tous les établissements publics de l'État doivent avoir achevé leurs opérations d'inventaire de manière à pouvoir transmettre leurs comptes dans des délais compatibles avec le calendrier d'établissement des comptes de l'État. Le respect de cette obligation permet d'améliorer la qualité des comptes de l'État en contribuant à la fiabilité de l'évaluation des participations de l'État, conformément aux demandes de la Cour des comptes. Elle doit conduire notamment à comptabiliser, conformément aux principes comptables de régularité et de sincérité, l'ensemble des obligations et des risques existant à la clôture de l'exercice (charges, charges à payer, provisions pour risques et charges, engagements hors bilan, dépréciations des créances, ...).

Pour les établissements publics nationaux soumis aux dispositions du règlement général de la comptabilité publique, la centralisation des comptes de l'établissement, au plus tard au cours de la quatrième semaine de janvier dans l'Infocentre EPN de la direction générale des finances publiques, est requise (cf. fiche technique sur la clôture et la remontée des comptes, en annexe). Les fichiers devant être centralisés à cette échéance sont la balance générale des comptes, le développement des dépenses budgétaires et le développement des recettes budgétaires.

C- MODALITES DE REALISATION DES OPERATIONS D'INVENTAIRE

Les opérations d'inventaire résultant de l'application de l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs ont des incidences budgétaires et comptables spécifiques.

(1) L'amortissement des actifs

L'inscription d'une dotation aux amortissements en charges d'exploitation de l'établissement est obligatoire, dès le budget primitif, pour l'ensemble des biens amortissables, quelle que soit l'origine des biens à amortir.

L'amortissement des immobilisations amortissables est comptabilisé en charge du compte de résultat, au débit du compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » par le crédit de la subdivision du compte 28 « Amortissement des immobilisations », au moyen d'un ordre de dépense pour le montant de la charge d'amortissement.

Cette opération d'ordre semi-budgétaire (pas de titre au compte 28) obéit à des procédures particulières, suivant la nature des biens concernés, qui ont fait l'objet d'un passage dédié dans le présent II, au paragraphe 2. B. :

- Biens mis à disposition des établissements (dans le cadre des conventions d'utilisation et du dispositif transitoire instaurés par l'article R.128-12 du code du domaine de l'État) et comptabilisés au compte 102 :

L'amortissement de ces biens suit la procédure de droit commun sauf lorsque la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement. Dans ce dernier cas, une recette exceptionnelle d'ordre budgétaire de même montant que l'amortissement pratiqué est inscrite au compte de résultat au crédit du compte 776 « Produits issus de la neutralisation des amortissements » par l'émission d'un titre en contrepartie du débit de la subdivision intéressée du compte 102x1 « Biens mis à disposition des établissements ».

- Biens acquis en pleine propriété par l'établissement sur financement de l'Etat :

Pour les biens acquis en pleine propriété grâce à un complément de dotation affecté (autrement appelé subvention d'investissement), outre l'écriture d'amortissement de droit commun précitée, une recette exceptionnelle d'ordre budgétaire pour le montant de la quote-part de la subvention virée au compte de résultat est enregistrée au crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » par l'émission d'un titre en contrepartie du débit du compte 1311.

(2) La dépréciation des actifs

La comptabilisation de la dépréciation donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » (pas de titre en contrepartie pour enregistrer le crédit du compte 29 « Dépréciation des immobilisations »).

La reprise de la dépréciation donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 78 « Reprises sur dépréciations et provisions » (pas de mandat en contrepartie pour enregistrer le débit du compte 29 « Dépréciation des immobilisations »).

Ces dépréciations doivent être renseignées dans l'annexe sous la forme d'un tableau conformément à l'article 531-2-3 du PCG modifié.

(3) La provision pour risques et charges

La reconnaissance du caractère évaluatif des crédits affectés à la provision pour risques et charges rappelé dans les M9 permet au comptable de l'établissement d'inscrire la charge calculée exacte, même en cas de dépassement de la dotation prévisionnelle. L'obligation d'inscrire à leur valeur sincère et rigoureuse les provisions pour risques et charges dans le budget et les comptes ne doit toutefois pas exonérer l'ordonnateur de traduire dans une décision modificative la variation de ces charges afin d'apprécier leur impact sur le résultat et d'envisager les éventuelles mesures de redressement.

En fin de gestion, entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, si une décision modificative ordinaire ne peut plus être prise dans les délais précités, les opérations de provision pour risques et charges sont comptabilisées après approbation éventuelle d'une décision modificative d'inventaire. La décision modificative d'inventaire doit être ratifiée lors du plus prochain conseil d'administration.

Comptabilisation initiale de la dotation aux provisions ou variation à la hausse lors du réajustement ultérieur à chaque fin d'exercice

- Débit subdivision intéressée du compte 681/686/687 (mandat)
- Crédit subdivision intéressée des comptes 15 (pas de titre de recette)

Reprise de la provision ou variation à la baisse lors du réajustement ultérieur à chaque fin d'exercice

- Débit subdivision intéressée des comptes 15 (pas de mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 781/786/787 (titre de recette)

(4) La cession des immobilisations

La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation de deux flux :

- émission d'un ordre de recette budgétaire correspondant au prix des cessions d'éléments d'actifs, imputé sur le compte 775 "Produits des cessions des éléments d'actifs" ;
- émission d'un ordre de dépense budgétaire imputé sur le compte 675 "Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés" du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (égale à la différence entre la valeur brute d'acquisition des immobilisations et les amortissements et éventuelles dépréciations constatées). Ce mouvement est le seul flux budgétaire de l'opération visant à comptabiliser la sortie du bien du bilan par le crédit des comptes 28, 29 le cas échéant, et 675 et le débit du compte de classe 2 concerné.

Dès lors qu'une cession d'un élément d'actif est prévisible, ces flux prévisionnels doivent figurer en budget primitif et faire l'objet de décisions modificatives en tant que de besoin avant d'être définitivement constatés au compte financier.

Il conviendra de présenter à l'appui du compte financier un état détaillé des cessions des immobilisations faisant apparaître les plus ou moins values effectives résultant des cessions, c'est-à-dire la différence entre le prix de cession retracé au compte 775 et la valeur comptable de l'immobilisation apparaissant au compte 675, qui constitue le gain ou la perte budgétaire réelle.

Il est rappelé que les produits de cession d'éléments d'actifs ne sont pas inclus dans la capacité d'autofinancement prévisionnelle parce qu'il s'agit d'opérations de "désinvestissement" et non d'opérations liées à l'activité proprement dite de l'établissement. En tant que ressources issues du patrimoine, ils sont inscrits en ressources du tableau de financement abrégé prévisionnel du budget primitif.

(5) Les stocks

Il existe deux méthodes de comptabilisation de la variation des stocks, à savoir :

- soit par annulation du stock initial et intégration du stock final ;
- soit par constatation de la seule variation des stocks.

Dans les deux cas, l'instruction décrit les opérations budgétaires correspondantes.

Toutefois, afin d'éviter un gonflement inutile des masses, il est préconisé de ne retracer au budget que la seule variation des stocks et ce, quelle que soit la technique comptable utilisée.

Par ailleurs, les crédits budgétaires correspondants devront avoir été inscrits dans l'enveloppe de fonctionnement.

Synthèse des opérations budgétaires relatives aux stocks* :

Variation des stocks	Fonctionnement
1) Diminution des stocks de marchandises, d'approvisionnements (1)	Augmentation des dépenses : émission d'un mandat Montant : solde débiteur du compte 603
ou 1') Augmentation des stocks de marchandises, d'approvisionnements (1)	Diminution des dépenses : émission d'un ordre de reversement (2) Montant : solde créditeur du compte 603
2) Diminution des en-cours de production et/ou des stocks de produits (1)	Diminution des recettes : émission d'un ordre de réduction de recette Montant : solde débiteur du compte 713
ou 2') Augmentation des en-cours de production et/ou des stocks de produits (1)	Augmentation des recettes : émission d'un ordre de recette Montant : solde créditeur du compte 713
(1) Justifiée par la situation comparative des stocks à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, visée par l'ordonnateur et par l'agent comptable.	
(2) Il s'agit effectivement d'un ordre de reversement qui vient corriger, c'est à dire réduire, l'ensemble des dépenses constatées sur le compte 60 au cours de l'année.	

* au plan budgétaire, pour les EPN, ces opérations ne donnent pas lieu à l'émission d'un ordre de recettes ou de mandat sur des comptes de classe 3.

La comptabilisation de la dépréciation des stocks donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » (pas de titre en contrepartie pour enregistrer le crédit du compte 39 « Dépréciation des stocks et en-cours »).

La reprise de la dépréciation donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 78 « Reprises sur dépréciations et provisions » (pas de mandat en contrepartie pour enregistrer le débit au compte 39 « Dépréciation des stocks et en-cours »).

(6) La dépréciation des créances

La comptabilisation de la dépréciation des créances enregistrée pour la part des créances dont le recouvrement est compromis donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » (pas de titre en contrepartie pour enregistrer le crédit au compte 49 « Dépréciation des comptes de tiers »).

La reprise de la dépréciation donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 78 « Reprises sur dépréciations et provisions » (pas de mandat en contrepartie pour enregistrer le débit au compte 49 « Dépréciation des comptes de tiers »).

INDEX

A

Autorisations d'emplois

- ETP, 52
- Maîtrise des emplois publics (opérateurs), 7
- Modalités de décompte, 51

Autorisations d'emplois

- ETPT, 52
- Plafond des autorisations d'emploi, 13
- Tableau budgétaire n°2, 22

C

Calcul des crédits de personnel

- Déterminants de l'évolution de la masse salariale, 52
- Indemnité GIPA, 56
- Prise en charge des titres de transport, 56

Certification des comptes

- Opérateurs, 17

D

Décisions budgétaires

- Approbation, 31, 39
- Budget non exécutoire, 33
- Budget prévisionnel, 21
- Compte financier, 38
- Décision modificative, 32, 34
- Décision modificative d'inventaire, 37
- Décision modificative d'urgence, 37
- Principe d'équilibre, 24
- Procédure d'adoption, 31
- Reports de crédits, 34

Dotations en fonds propres

- Définition et imputations, 50
- Fléchage des subventions d'investissement de l'Etat, 9, 12

E

Enveloppes budgétaires Voir Limitativité et fongibilité budgétaire

- Fonctionnement, 7, 34, 45
- Intervention, 7, 23, 34, 45
- Investissement, 7, 34, 45
- Justification au premier euro, 44
- Maîtrise des finances publiques (opérateurs), 7
- Personnel, 7, 34, 44

F

Faits générateurs de l'inscription des fonds versés par l'Etat

- Décision attributive, 46
- Inscription au budget prévisionnel, 46
- Inscription des différentiels d'AE-CP, 48

Financement des immobilisations des EPN, 51, Voir Dotations en fonds propres

- Biens mis à disposition, 51
- Charge de renouvellement du bien, 51
- Neutralisation des amortissements, 51, 69

Fiscalité

- Cotisation FNAL, 61
- Déduction de la TVA, 62
- Taxe sur les locaux à usage de bureaux, 62
- Taxe sur les salaires, 59
- Versement transport, 61

I

Immobilisations financières de l'Etat

- Compte 26 PCE, 7, 31, 50

Information du Parlement relative aux opérateurs

- Jaune "opérateurs de l'Etat", 16
- Projets annuels de performance, 15
- Rapports annuels de performance, 15

L

Limitativité et fongibilité budgétaire

- Conséquences, 32
- Enveloppes, 7, 32, 45
- Niveau de vote, 32

O

Opérateurs de l'Etat

- Définition, 5
- Périmètre, 6, 16

Opérations d'inventaire

- Amortissements, 69
- Cession d'actifs, 70
- Dépréciations de créances, 71
- Dépréciations des actifs, 69
- Période d'inventaire, 68
- Provisions pour risques et charges, 70
- Stocks, 70

P**Partenariat public-privé, 63****Pilotage stratégique des opérateurs**

- Contrats d'objectifs et de performance, 8
- Dispositif de maîtrise des risques, 18
- Document de performance, 8
- Documents prévisionnels des emplois de prévisionnels de gestion, 14
- Maîtrise des finances et de l'emploi publics, 7
- Rapport de performance, 8

S**Spécificités des EPST**

- Budget prévisionnel, 21
- Décision modificative, 35
- Fongibilité, 32
- Reports, 34
- Tableaux budgétaires, 22, 28, 30

Subvention d'intervention ou de transfert de l'État

- Définition, 48
- Dispositif transparent, 49
- Transferts directs, 49

Transferts indirects, 49

Subvention pour charges de service public

- Définition, 9
- Imputation comptable, 12
- Taux de mise en réserve réduit, 10

Suivi des opérations de trésorerie

- Dispositif, 42
- Listes des EPN concernés par l'obligation, 43

T**Tableaux budgétaires**

- 1 - Budget présenté par enveloppes, 23, 24
 - 2 - Emplois (opérateurs), 13
 - 3 - Compte de résultat détaillé, 26
 - 4 - Capacité d'autofinancement, 26
 - 5 - Tableau de financement détaillé, 28
 - 6 - Opérations pluriannuelles, 29
 - 7 - Dépenses par destination, 7, 30
 - 8 - Immobilisations et amortissements, 30
 - 9 - Ressources affectées, 30
 - 10 - Plan de trésorerie, 31
- Présentation des budgets prévisionnels, 22
Présentation des décisions modificatives, 35
Présentation du compte financier, 38

ANNEXES

PARC IMMOBILIER

I. Objectifs, finalités et enjeux

La fiabilisation de la comptabilisation du parc immobilier doit être achevée pour la clôture des comptes 2011. Les travaux doivent notamment permettre de vérifier la qualité du recensement et de l'évaluation – ainsi que la correcte documentation – des actifs immobilisés en général, immobiliers en particulier.

Il convient particulièrement, outre l'exhaustivité du périmètre, d'être vigilant à la qualité des évaluations réalisées, à la cohérence des régularisations opérées pour assurer la sincérité et la fiabilité des écritures comptabilisées.

Les entités contrôlées non opérateurs soumises au règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) veilleront également à mettre en œuvre cette démarche de fiabilisation de la comptabilisation de leur parc immobilier, notamment en adaptant les modalités prévues dans les documents mentionnés en référence (cf. VI, ci-dessous) à leur cas particulier.

II. Travaux à conduire

Cas particulier des opérateurs :

Les établissements opérateurs de l'État ont reçu ou vont recevoir prochainement, de la part du service France Domaine, l'évaluation de leurs biens. Ces évaluations doivent être utilisées pour procéder à l'enregistrement des biens qu'ils contrôlent et qui ne seraient pas comptabilisés, ou qui l'auraient été avec d'éventuels manquements ou erreurs, selon les modalités exposées dans le guide sur les directives relatives à la régularisation des omissions.

Dans le cas où les biens sont déjà comptabilisés, la valeur prise en compte dans le bilan n'a pas à être modifiée, puisque les normes comptables applicables ne permettent pas de réévaluer des biens déjà correctement comptabilisés.

Si l'évaluation de biens contrôlés n'a pas été réalisée, il convient de vérifier que, lors du recensement, l'établissement a effectivement déclaré contrôler ces biens. S'il s'avère qu'il s'agit d'une erreur ou d'un oubli dans la déclaration, l'ordonnateur de l'établissement doit adresser au service France Domaine un courrier en précisant la liste des biens et leur inventaire détaillé, avec un certificat de contrôle de l'agent comptable. Si l'évaluation ne distingue pas le bâti du non bâti, l'établissement doit demander au service France Domaine une évaluation nouvelle ou complémentaire.

Tous les biens immobiliers contrôlés par l'établissement doivent avoir fait l'objet d'une évaluation, au coût d'acquisition ou de production lorsque celui-ci est déterminable, en valeur de marché dans le cas contraire, et être régulièrement comptabilisés à l'actif de son bilan. Dans le cas d'une évaluation en valeur de marché, celle-ci n'est pas réévaluable, conformément aux normes comptables applicables.

L'immobilisation par composants s'applique conformément à l'instruction comptable du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs. En cas d'impossibilité de pratiquer les composants immédiatement, les régularisations comptables doivent être réalisées de manière globale.

III. Modalités de restitution

Les établissements opérateurs de l'État doivent communiquer à la Direction générale des finances publiques (Bureau CE-2B)

un certificat ou un tableau justifiant de la correcte comptabilisation à leur bilan des biens immobiliers

selon les modalités suivantes, précisées dans la lettre du directeur général des finances publiques du 23 décembre 2009 :

- les établissements qui ne contrôlent aucun bien doivent adresser le certificat « absence de biens immobiliers à comptabiliser » ;
- ceux qui ont déjà tous leurs biens comptabilisés doivent adresser le certificat « biens comptabilisés » ;
- ceux qui ont des régularisations à effectuer doivent adresser le « tableau récapitulatif des corrections » dès que celles-ci sont enregistrées.

Cette exigence a été rappelée par le Ministre en charge du Budget lors de son intervention du 13 décembre 2010 auprès des dirigeants d'opérateurs.

Ces documents sont indispensables au pilotage global du chantier par l'administration centrale, dans le cadre notamment des travaux relatifs à la certification des comptes de l'État.

Les modalités de comptabilisation des biens classés monuments historiques au titre des articles L621-1 ou L621-25 du code du patrimoine font l'objet de débats au sein du Conseil de normalisation des comptes publics. Dans l'attente de ses conclusions, **l'absence de comptabilisation de ces biens ne fait nullement obstacle à la régularisation des autres biens dont votre établissement pourrait disposer dans les conditions précisées supra.**

IV. Calendrier

Les certificats doivent être transmis et les corrections avoir été effectuées au plus tard le **31 octobre 2011**.

Le chantier doit être finalisé pour 2011, le cas échéant hors comptabilisation par composants si cet aspect n'est pas engagé, cette dernière pouvant être mise en place dans un second temps.

Vous veillerez à signaler toute difficulté rencontrée dans la réalisation de ces travaux au bureau CE-2B de la DGFIP (bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr) en amont de cette échéance.

V. Documentation de référence

- Site intranet de la DGFIP (accessible aux agents comptables) Ulysse / Gestion publique / Opérateurs de l'État et EPN / Documentation / Qualité comptable : dossier « Fiabilisation du patrimoine », et notamment :
 - Lettre du 15 juillet 2008 du Directeur de la DGFIP aux agents comptables d'EP relative au recensement et à l'évaluation du parc immobilier des opérateurs de l'État ;
 - Guide sur les directives relatives à la régularisation des omissions (octobre 2009) ;
 - Lettre du 23 décembre 2009 du Directeur de la DGFIP aux agents comptables des opérateurs de l'État relative à la comptabilisation du patrimoine immobilier dans les comptes des opérateurs, avec certificats et tableau en annexe.
- Instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs
- Circulaire du Premier Ministre du 28 février 2007 (JO du 8 mars 2008)
- Lettre du 26 décembre 2008 du Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique à MMe les Ministres, les Présidents des opérateurs et organismes de l'État

FICHE TECHNIQUE N°2

DISPOSITIFS D'INTERVENTION MIS EN ŒUVRE POUR LE COMPTE DE L'ÉTAT

I. Objectifs, finalités et enjeux

Les dispositifs d'intervention mis en œuvre par des tiers, opérateurs ou non, pour le compte de l'État doivent être qualifiés de transparents ou non, selon le degré d'autonomie du tiers intermédiaire dans le processus d'attribution de l'aide au bénéficiaire final.

Dans le cas des dispositifs transparents, les éventuels passifs associés doivent être comptabilisés dans les comptes de l'État dans la mesure où le tiers intermédiaire qui est engagé l'est en réalité pour le compte de l'État et où ce dernier a effectivement couvert ces engagements par la notification de crédits de paiements. L'entité intermédiaire se doit, dans ce cas, de fournir au producteur des comptes de l'État (DGFIP, bureau CE-1B) les informations nécessaires à la correcte comptabilisation de ces opérations dans les comptes de l'État.

Dans le cas où ces dispositifs d'intervention sont non transparents, de tels passifs sont à inscrire dans les comptes de l'entité intermédiaire sur l'exercice auquel ils sont rattachables (en charges à payer ou provisions pour charges).

La qualification de tels dispositifs est donc cruciale pour la qualité comptable tant des établissements que de l'État.

Au final, l'objectif est celui de la cohérence des comptes entre ceux de l'État et des intermédiaires qui agissent pour son compte ainsi que l'exhaustivité des charges qui y sont retracées (en charges, charges à payer ou provisions pour charges). C'est pourquoi, la décision sur la qualification de chaque dispositif doit nécessairement être partagée.

II. Travaux à conduire

Tous les dispositifs d'intervention mis en œuvre pour le compte de l'État doivent faire l'objet d'un recensement et d'une qualification, *via* une fiche de qualification (modèle ci-après).

Les dispositifs qualifiés de non transparents ainsi que les dispositifs transparents pour la part des engagements couverts par les CP notifiés par l'État devront faire l'objet d'éventuelles écritures d'inventaire dans les comptes de l'entité.

Pour ceux qui sont transparents, il conviendra de communiquer au service comptable de l'État de la DGFIP les éléments nécessaires à la valorisation, dans les comptes de l'État, des conséquences patrimoniales des engagements non soldés non couverts par des CP notifiés.

Dans les deux cas, ces éléments sont à restituer, pour chaque dispositif, *via* la fiche de qualification et de façon synthétique et agrégée pour l'établissement dans le modèle de tableau, également joint ci-après.

Les services du CGEfi ainsi que ceux du CBCM pourront utilement être consultés, les premiers pour un appui à la réalisation de la cartographie, les seconds afin de partager l'analyse ainsi faite du caractère transparent ou non des dispositifs d'intervention recensés.

Pour rappel, les dispositifs d'intervention dits « transparents » répondent aux trois critères cumulatifs suivants :

- 1) intervention de trois acteurs dans la procédure : l'État, l'opérateur¹ et le bénéficiaire final,
- 2) l'opérateur¹ ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision, qu'il prenne l'engagement au nom de l'État, ou qu'il n'intervienne qu'en qualité de payeur,

¹ L'établissement public peut en réalité être ou non opérateur de l'État.

3) le financement de ces dispositifs est assuré en tout ou partie par l'État, au moyen de dépenses de transferts indirects (titre 6).

III. Conseils pratiques et exemples

III. 1. Exemples de dispositifs non transparents

III.1.1. L'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances (l'ACSé) et le service civique volontaire

Le service civil volontaire (devenu service civique volontaire) a été créé par la loi du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances pour permettre à des jeunes de s'engager au service d'une mission d'intérêt général pour une période de six, neuf ou douze mois dans une association, une collectivité ou un établissement public.

Au titre de ce dispositif, il existe un engagement sur la période de service volontaire qui peut porter sur deux exercices.

Dans ce dispositif le rôle de l'ACSé est le suivant :

- l'ACSé choisit, grâce à l'agrément qu'elle délivre au vu d'un dossier dont elle fixe la composition, les structures pouvant accueillir des volontaires et ainsi bénéficier d'un financement destiné à prendre en charge tout ou partie de l'allocation versée au volontaire ;
- l'agence signe les conventions avec les bénéficiaires du SCV et définit le montant de l'aide pour financer la rémunération du volontaire (le décret ne fixe qu'un seuil maximal), le début du volontariat et sa durée (seules des durées minimales sont fixées par décret).

Compte tenu de la réelle marge de manœuvre dont dispose l'ACSé dans la mise en œuvre, du processus d'attribution, le service civil volontaire est un dispositif qualifié de non transparent.

III.1.2. L'agence nationale de la recherche (ANR)

L'ANR, dans le cadre de sa mission de promotion et de financement des recherches fondamentales, appliquées et finalisées alloue des aides à des projets de recherche et de développement technologique sélectionnés par voie d'appel d'offres (articles 2 et 3 du décret du 1er août 2006).

Ces aides sont des versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange, intervenant pour le compte de l'État au profit de bénéficiaires qui peuvent être soit des organismes publics, soit des entreprises privées. A ce titre, les financements effectués par l'ANR répondent de fait à la définition des transferts indirects.

Chaque année, l'ANR fixe les thématiques de ses programmes et les appels à projets engagés dans le cadre de ces programmes. Les dossiers de candidature sont examinés par un comité d'évaluation, puis classés par un comité d'orientation stratégique selon des critères de qualité scientifique et technique. La décision d'attribution est prise par le directeur général de l'ANR sur la base des résultats communiqués par le comité. A l'issue de l'instruction du dossier de candidature, intervient la notification de la décision d'attribution ou la signature d'une convention précisant la durée et le montant de l'aide. La mise en œuvre du dispositif relève soit de l'agence, soit d'établissements supports.

Compte tenu de la réelle autonomie de l'ANR dans l'allocation des aides à la recherche, le dispositif est dit non transparent.

III. 2. Exemples de dispositifs transparents

III.2.1. L'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances (l'ACSé) et le dispositif adultes-relais

L'État attribue une aide aux employeurs du secteur non lucratif pour le recrutement de personnes de plus de trente ans sans emploi et habitant en zone urbaine sensible qui assurent des missions de médiation sociale et culturelle. La création d'un poste d'adulte-relais donne lieu à la conclusion d'une convention entre l'employeur et le préfet d'une durée maximale de trois ans. Il existe donc un engagement pluriannuel à l'égard de l'employeur pour le montant forfaitaire indiqué dans la convention.

La marge de manœuvre de l'ACSé sur le processus d'attribution étant limitée par l'existence de critères d'attribution précis définis dans la réglementation, ce dispositif doit être qualifié de transparent.

III.2.2. L'Association nationale de la recherche technique (ANRT)

Les conventions industrielles de formation par la recherche (CIFRE) sont des accords de trois ans passés entre l'ANRT et une entreprise qui s'engage à recruter un jeune diplômé de niveau bac+5 et à lui confier des travaux menés en collaboration directe avec une équipe de recherche extérieure à l'entreprise. En échange, elle perçoit, sur la durée de la convention, une subvention de la part de l'Etat dont les modalités de versements, au titre d'un exercice, sont précisées par une convention annuelle conclue entre l'Etat et l'organisme intermédiaire.

Le ministère fixe, dans cette convention, le montant annuel forfaitaire de la subvention attribuée aux entreprises pour chaque personne recrutée dans le cadre d'une CIFRE.

L'ANRT est chargée de l'instruction des dossiers et du versement de la subvention.

Compte tenu du peu de marge de manœuvre de l'ANRT dans la mise en œuvre de ce dispositif, celui-ci est qualifié de transparent.

IV. Modalités de restitution

Il est demandé une restitution des éléments relatifs aux dispositifs d'intervention gérés pour le compte de l'État sous deux formats :

- un tableau visant à recenser l'intégralité de ces dispositifs d'intervention et les informations synthétiques s'y rapportant pour la clôture 2011,
- une fiche de qualification sous format *Word* qui doit être renseignée une fois pour toutes (le cas échéant, actualisée ultérieurement) pour chacun des dispositifs identifiés dans le tableau précédent.

V. Calendrier

Les fiches de qualification et le tableau synthétique concernant chaque établissement devront être produits au service de contrôle budgétaire et comptable ministériel d'ici le **31 octobre 2011**, qui consolidera lui-même ses informations pour restitution aux bureaux CE-1B et CE-2B de la DGFIP.

VI. Documentation de référence

- Site intranet de la DGFIP (accessible aux agents comptables) Ulysse/ Gestion publique/ Opérateurs et EPN/ Documentation/ Qualité comptable/ Dettes et créances, et notamment :

- Fiche : processus de réconciliation des dettes et créances entre l'État et ses opérateurs, particulièrement partie 3.2.2. ;

- Fiche : l'essentiel sur le chantier réconciliation des dettes et créances État/Opérateurs ;
- Annexe 4 : fiche de synthèse relative aux charges d'intervention – transferts indirects ;
- Annexe 5 : dispositifs d'intervention dits " transparents " ;
- Annexe 8 : recensement des opérations à rattacher à l'exercice – subventions/transfert indirects ;
- Annexe 12 : Fiche de synthèse relative aux charges d'intervention (titre 6) - Transferts indirects - Dispositifs dits "non transparents" ;
- Annexe 13 : Dispositifs d'intervention dits "non transparents" - Transferts indirects (titre 6) - Écritures d'inventaire au 31/12/N.

- Instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs
- Instructions codificatrices M9

**Recensement des dispositifs d'intervention mis en œuvre pour le compte de l'État
Intervention indirecte de l'État**

Établissement concerné :	Nom complet
Opérateur :	OUI / NON

Ministère financeur :	
Code MPA :	
Nature de la dépense :	Catég. 6x / Catég. 32 / ...
Gestion budgétaire :	AE = CP / AE > CP

Dispositif d'intervention :	
Textes de référence / fondements juridiques :	

CYCLE DE VIE DU DISPOSITIF	<p><i>Description de la procédure d'octroi de la subvention avec indication</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>des étapes successives associées aux vecteurs contractuels ou juridiques qui les formalisent ainsi qu'aux conditions à remplir éventuellement par le bénéficiaire (et les modalités de contrôle de leur respect)</i> - <i>et des rôles respectifs entre l'État, l'intermédiaire et le bénéficiaire final, en insistant particulièrement sur le niveau d'autonomie de l'intermédiaire dans la décision d'octroi, notamment eu égard à la réglementation qui s'impose à lui tout en lui laissant plus ou moins de marge de manœuvre</i>
QUALIFICATION DU DISPOSITIF	<i>Transparent ou non transparent</i>

<u>EN CAS DE DISPOSITIF TRANSPARENT</u>	
1) S'agissant des montants <u>non couverts par les CP notifiés par l'État</u> : transmission au bureau CE-1B de la DGFIP, via le CBCM, des informations nécessaires à la comptabilisation des charges à payer et provisions pour charges dans les comptes de l'État	Procédure de réconciliation des dettes et des créances réciproques entre l'État et ses opérateurs, feuille de route 2011, annexes 4, 5 et 8
2) S'agissant des montants <u>couverts par les CP notifiés par l'État</u> : comptabilisation dans les comptes de l'établissement des charges à payer et provisions pour charges conformément aux instructions M9 applicables	
<u>EN CAS DE DISPOSITIF NON TRANSPARENT</u>	
Comptabilisation dans les comptes de l'établissement des charges à payer et provisions pour charges conformément aux instructions M9 applicables	Procédure de réconciliation des dettes et des créances réciproques entre l'État et ses opérateurs, feuille de route 2011, annexes 12 et 13

FICHE TECHNIQUE N°3

RECONCILIATION DES DETTES ET CREANCES RECIPROQUES ÉTAT-OPERATEURS

I. Objectifs, finalités et enjeux

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

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

II. Travaux à conduire

Les travaux sont à conduire conformément à la feuille de route concernant la réconciliation des dettes et des créances réciproques entre l'État et ses opérateurs qui traite notamment des subventions pour charges de service public, des transferts directs et indirects (pour le cas spécifiques des transferts indirects, voir notamment la fiche technique n°2) et des dotations en fonds propres.

III. Modalités de restitution

Comme précisé dans la feuille de route mentionné ci-dessus, les données seront centralisées par les **CBCM** et restituées au service comptable de l'État sous la forme de **tableaux d'ajustement** et d'un **tableau de synthèse des travaux de réconciliation par opérateur**.

IV. Calendrier

Le calendrier sera fixé en temps utile par le service comptable de l'État de la DGFIP, dans le cadre des travaux de clôture des comptes de l'État 2011.

V. Documentation de référence

Site intranet de la DGFIP (accessible aux agents comptables) Ulysse/ Gestion publique/ Opérateurs et EPN/ Documentation/ Qualité comptable/ Dettes et créances

FICHE TECHNIQUE N°4

RECONCILIATION DES DETTES ET CREANCES RECIPROQUES AVEC LES TIERS

I. Objectifs, finalités et enjeux

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

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

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

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

II. Travaux à conduire

La technique est généralement utilisée pour confirmer ou infirmer :

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

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

De manière non exhaustive, la demande peut être adressée :

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

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

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

III. Conseils pratiques et exemples

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

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

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

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

❖ Exemple de la lettre « circularisation fournisseurs »

XXXX, LE.....

L'agent comptable de XXX
A
Monsieur
Responsable
Société.....

Monsieur,

Dans le cadre de la clôture des comptes en date du 31 décembre 20XX de l'établissement....., je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements ci-dessous :

- le relevé détaillé du solde de notre compte dans vos livres,
- le montant et l'échéance des effets que nous avons acceptés à votre ordre,
- les avances sur commandes en cours à la même date,
- le montant des factures correspondant à des livraisons avec clause de réserve de propriété,
- ...

A cette fin, je vous saurais gré de faire parvenir les renseignements demandés, à l'aide de l'enveloppe affranchie ci-jointe, à l'attention de M... / adresse.

Je tiens à vous préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle des comptes de XXX à la date indiquée ci-dessus. Les règlements qui seraient éventuellement intervenus entre cette date et le moment où vous recevrez cette lettre ne sont pas à prendre en considération.

Je vous remercie par avance et vous prie d'agréer, Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.

Le représentant légal de XXX
(signature)

❖ Exemple de la lettre « circularisation assurances »

XXXX, LE.....

L'agent comptable de XXX
A
Monsieur
Société
adresse

Monsieur,

Dans le cadre de la clôture des comptes en date du 31 décembre 20XX de l'établissement...., je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements ci-dessous :

- liste des polices d'assurances en vigueur à la date de clôture, avec les principales caractéristiques de chacune (capital assuré, date de renouvellement...),
- détail des dossiers en instance et des réclamations en cours,
- ...

Je vous saurais gré de faire parvenir les renseignements demandés, à l'aide de l'enveloppe affranchie ci-jointe, à l'attention de M... / adresse.

Je tiens à vous préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle des comptes de XXX à la date indiquée ci-dessus.

Je vous remercie par avance et vous prie d'agréer, Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.

Le représentant légal de XXX
(signature)

IV. Calendrier

L'établissement devra effectuer cette circularisation **lors des travaux de clôture de l'exercice 2011**.

En cas de difficultés lors de la mise en œuvre du dispositif, l'établissement pourra contacter le bureau CE-2B de la DGFIP.

V. Documentation de référence

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

FICHE TECHNIQUE N°5 AUTRES POINTS DE VIGILANCE COMPTABLES
--

I. Objectifs, finalités et enjeux

Le correct rattachement des charges et produits, de toute nature et de tout type (notamment charges, charges à payer, provisions pour charges et autres provisions et dépréciations / produits, produits à recevoir et reprises de provisions et dépréciations), participe de la constitution du résultat de l'exercice. Il permet donc non seulement la fiabilité de celui-ci mais aussi, plus globalement, la qualité de la valorisation des capitaux propres.

Au-delà du seul résultat de l'exercice, les comptes de capitaux propres incluent notamment les fonds propres ayant servi à la constitution initiale de l'établissement, le cas échéant complétés ultérieurement, de même que les dons et legs, les écarts de réévaluation, les réserves et reports à nouveau ainsi que les subventions d'investissement et provisions réglementées.

La qualité de ces comptes revêt un enjeu tout particulier dans la mesure où elle a un impact direct sur les comptes de l'État <i>via</i> l'inscription au compte 26 « Participations financières de l'État » de la valeur d'équivalence des entités qu'il contrôle (à l'exception des comptes 13 pour les entités non opérateurs).
--

II. Travaux à conduire

Les instructions comptables M9 précisent exhaustivement les opérations, non spécifiques à la période d'inventaire, afférentes à ces comptes. Vous êtes invités à vous y rapporter. Les principales sont rappelées ici.

A. Capitaux propres

- 1) Les **biens mis à disposition** par l'État, ou d'autres collectivités et entités, ou remis en pleine propriété ainsi que les travaux immobilisables portant sur ces biens doivent être exhaustivement recensés et valorisés à l'actif du bilan de l'établissement qui les contrôle et trouver leur **contrepartie dans les comptes 102 et 103**. Les comptes portant la contrepartie de biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement sont débités au fur et à mesure de l'amortissement du bien concerné (selon le rythme d'usure de celui-ci), *via* le mécanisme de neutralisation des amortissements, et donc soldés lorsque les biens concernés sont totalement amortis.

Il convient donc d'identifier individuellement les biens remis à l'établissement par des tiers ainsi que leur contrepartie au passif et de suivre ces éléments au moyen d'un tableau dédié (ou tout autre outil laissé à l'appréciation de l'établissement). De même, il faudra s'assurer de l'existence des pièces justifiant du statut des biens ainsi remis par l'État (ou tout autre tiers) ou financés par lui ainsi que de l'entité en charge du renouvellement du bien.

- 2) Le **compte 12** afférent au résultat de l'exercice doit être soldé chaque année, en contrepartie du compte 110 ou 119 puis des comptes de réserves, au vu de la délibération d'affectation du résultat prise par le conseil d'administration. En cas de résultat excédentaire, le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » doit être soldé en priorité. A l'inverse, en cas de résultat déficitaire, le compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » est soldé en premier.

Sur un même exercice, **les comptes 110 et 119 ne peuvent donc présenter à la fois des soldes non nuls au bilan.**

- 3) Les **subventions d'investissement** sont comptabilisées en vertu du principe des droits constatés, indépendamment de leur encaissement effectif. La décision d'attribution matérialise généralement la naissance de ce droit. Ces subventions, lorsqu'elles financent des biens amortissables, doivent être reprises au résultat au fur et à mesure de l'amortissement du bien ainsi financé (lui-même réalisé selon le rythme d'usure du bien). S'agissant des biens non amortissables, la subvention les finançant est reprise au résultat sur la durée d'inaliénabilité du bien – en cas de clause d'inaliénabilité – ou, en l'absence, sur une durée forfaitaire de 10 ans (par fractions égales d'un dixième). Lorsque la subvention a été intégralement rapportée au résultat, les comptes 13x et 139 doivent être réciproquement soldés.

Il importe donc d'identifier et de documenter individuellement, dans un outil de suivi auxiliaire à la comptabilité elle-même, laissé à l'appréciation de l'établissement, l'intégralité des montants figurant aux comptes 13 tout en précisant leur rattachement à une immobilisation individualisée et figurant à l'actif de façon à **assurer la correcte reprise au résultat des subventions** (en fonction des amortissements réalisés dans le cas des actifs amortissables).

Ultérieurement, les montants figurant aux comptes 13 doivent être périodiquement rapprochés des pièces justificatives.

Dans le cas où, pour une subvention d'investissement donnée, aucun actif ne peut être identifié au bilan, la subvention doit être sortie du bilan par correction d'erreur.

B. Provisions pour risques et charges et engagements hors bilan

Les obligations de l'établissement à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoqueront une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue au moins équivalente attendue de celui-ci doivent être inscrites dans les états financiers de l'entité dès l'exercice au cours duquel elles sont nées. Les instructions comptables rappellent les différentes modalités d'enregistrement de celles-ci en provisions pour risques ou charges ou en engagements hors bilan.

Pour garantir la fiabilité et l'exhaustivité des éléments figurant à ce titre dans les états financiers de l'entité, une procédure d'analyse des **risques** doit être mise en place de façon à identifier les litiges et contentieux en cours ou susceptibles de survenir du fait de l'activité de l'exercice écoulé. Les risques recensés seront provisionnés ou non, selon le résultat de leur analyse et à partir d'une évaluation sincère et vérifiable. Cette analyse doit être justifiée, documentée et revue chaque année. A chaque clôture, il convient en effet de se prononcer sur les éléments suivants et d'en tirer les éventuelles conséquences comptables :

- existence de nouveaux risques,
- les risques déjà identifiés et précédemment jugés non provisionnables doivent-ils désormais l'être ?
- les risques déjà identifiés et provisionnés nécessitent-ils toujours d'être provisionnés (si non, reprise de provision) ? leur évaluation mérite-t-elle d'être revue (si oui, dotation complémentaire ou reprise partielle de provision) ?

Il convient de procéder aux mêmes analyses et travaux de documentation/justification s'agissant des **provisions pour charges**.

Par ailleurs, l'établissement doit rechercher l'existence, à la clôture, d'**engagements donnés ou reçus** et en tirer les conséquences comptables dans les états financiers de l'exercice écoulé. Il s'agit notamment d'inscrire en compte de classe 8, lorsqu'ils sont évaluables, ou en information en annexe, dans le cas contraire, les engagements reçus au titre de cautions ou de garantie dans le cadre de marchés publics ou encore les engagements donnés, par exemple, dans le cadre de certains dispositifs d'intervention.

Pour ce faire, l'agent comptable et la direction de l'établissement doivent travailler de concert dans la mesure où c'est bien la direction de l'établissement qui a connaissance des informations utiles et est

en mesure d'alerter l'agent comptable pour qu'il en tire les conséquences dans les comptes. Les échanges sur ces sujets gagneront d'autant plus en qualité et en fiabilité qu'ils seront formalisés et systématisés.

C. Passifs sociaux

L'établissement doit se donner les moyens de connaître exhaustivement et avec fiabilité, *via* des outils de suivi extra-comptable dédiés qui permettront d'appuyer les opérations d'inventaire, les **droits acquis de ses personnels** en matière de comptes épargne-temps et autres congés non pris, d'heures complémentaires et rappels de salaire à liquider, indemnités de chômage et de licenciement, départs à la retraite.

Les conséquences comptables qui en seront tirées en termes de charges à payer et provisions pour charges ne devront pas omettre les charges sociales et fiscales correspondantes.

D. Rattachement des charges et des produits à l'exercice

Il convient d'être vigilant à la systématisation ainsi qu'à la qualité du recensement et de la justification des éléments relatifs aux :

- charges à payer,
- produits à recevoir,
- charges constatées d'avance,
- produits constatés d'avance.

Pour ce faire, la qualité du suivi des données afférentes au service fait, permettant notamment de déduire les restes à réaliser sur des prestations ou livraisons, est fondamentale et les services gestionnaires, détenteurs des informations nécessaires, seront utilement sensibilisés à ces problématiques.

E. Autres points particuliers

Une vigilance accrue est enfin demandée concernant la justification et l'apurement, autant que possible, des montants comptabilisés sur les **comptes d'attente**. Il convient notamment, à ce titre, d'anticiper la période de clôture déjà très chargée en émettant les demandes de renseignement auprès des tiers et en procédant à toutes les diligences qui s'imposent le plus en amont et le plus régulièrement possible, de façon à identifier les éléments permettant la régularisation et l'imputation définitive de ces montants en attente.

Il est rappelé également que les écritures résultant de **régularisations ou corrections d'erreur**, conformément à l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de normalisation des comptes publics ayant donné lieu à prise en compte dans les instructions comptables M9-1 et M9-3, ne doivent plus impacter les comptes de résultat mais ceux de capitaux propres et sont donc sans impact sur le résultat de l'exercice où elles sont régularisées.

III. Documentation de référence

- Instructions codificatrices M9
- Instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs

FICHE TECHNIQUE N°6

CALENDRIER DE CLOTURE ET DE REMONTEE DES COMPTES DANS L'INFOCENTRE EPN

I. Objectifs, finalités et enjeux

La transmission des données comptables et budgétaires dans l'Infocentre EPN de la DGFIP répond à plusieurs objectifs. Elle permet notamment la valorisation annuelle des entités retracées au compte 26 du compte général de l'État (participations et créances rattachées à des participations), mais contribue également à l'élaboration de la comptabilité nationale à partir des données comptables des organismes divers d'administration centrale.

Afin que les établissements soient valorisés de manière sincère, que ce soit en comptabilité nationale ou au compte 26 de l'Etat, les établissements publics doivent respecter le calendrier de clôture et de remontée des comptes dans l'Infocentre EPN.

La progression du nombre d'établissements valorisés au moyen des comptes du bon millésime a permis d'obtenir la levée de la réserve « délai de communication des comptes des opérateurs » lors de l'exercice 2009. Ce bon résultat, reconduit en 2010, doit être maintenu et amélioré.

Enfin, des établissements font certifier leurs comptes par des commissaires aux comptes, ce qui a un effet positif sur la qualité des comptes de ces entités. La Cour des comptes souhaite pouvoir disposer de l'opinion des commissaires aux comptes au moment où elle doit exprimer son opinion sur les comptes de l'État.

II. Travaux à conduire

L'anticipation des travaux d'inventaire constitue le levier majeur pour que l'établissement soit en mesure de transférer à l'Infocentre de la DGFIP des données de qualité dans les délais requis, afin d'assurer une valorisation sincère de l'établissement au compte 26 de l'Etat.

Les comptes de l'exercice 2011 doivent être transférés à l'Infocentre de la DGFIP au plus tard lors de la quatrième semaine de janvier 2012.

Par ailleurs, afin d'assurer une meilleure articulation des calendriers de clôture des comptes de l'Etat et des établissements, il est demandé que

le conseil d'administration d'approbation du compte financier 2011 se réunisse au plus tard le 31 mars 2012.

Cette anticipation vise un double objectif :

- elle favorisera la valorisation des établissements au compte 26 du compte général de l'État sur la base de leurs comptes définitifs du bon millésime,
- elle permettra de transmettre à la Cour des comptes les rapports des commissaires aux comptes pour qu'elle puisse tenir compte de l'opinion des commissaires aux comptes lors de la formulation de sa propre opinion sur les comptes de l'État.

III. Conseils pratiques et exemples

La période d'inventaire peut être réduite par l'adoption de mesures d'organisation financière :

- Un suivi rigoureux des engagements et des services faits.

La comptabilité des engagements permet de connaître à tout moment, sur une ligne budgétaire donnée, le montant des crédits disponibles par comparaison entre le montant des crédits ouverts et le montant cumulé des dépenses engagées.

- Une gestion financière plus fluide et donc plus régulière.

L'émission des titres et des mandats est régulée tout au long de l'année afin d'éviter tout afflux en fin d'exercice.

- Un suivi régulier de certains comptes de tiers et des comptes de disponibilités.

Les comptes de tiers concernés sont les comptes 47 (comptes transitoires ou d'attente) et les comptes 48 (comptes de régularisation).

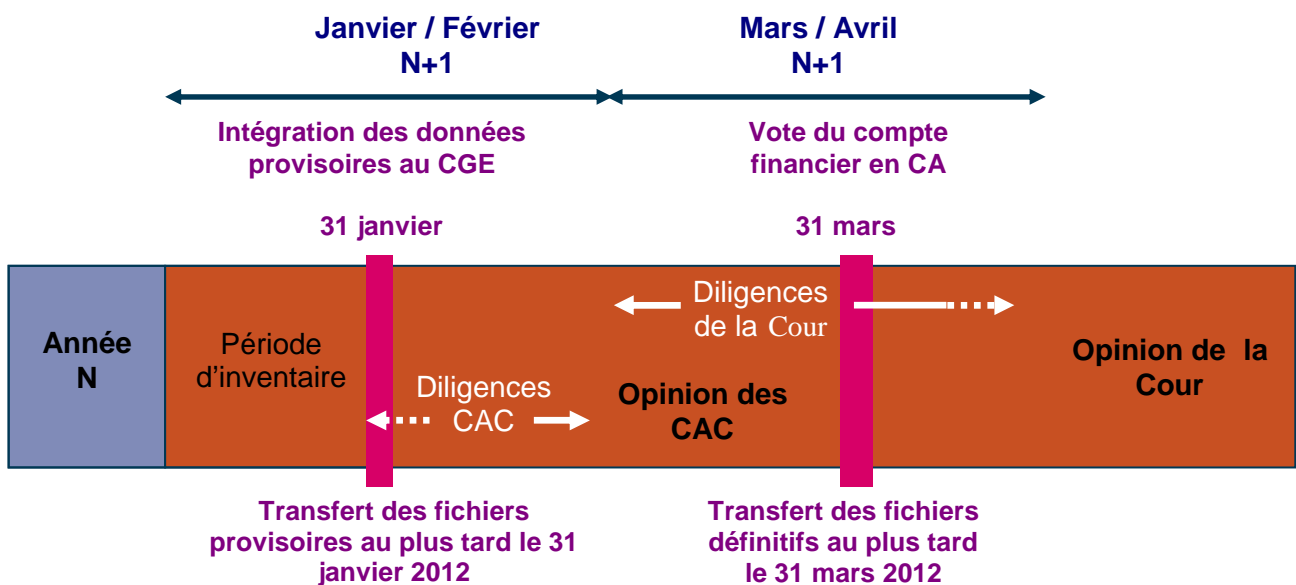
Le suivi régulier de ces comptes permet d'effectuer plus rapidement les opérations de clôture de l'exercice.

- Un calendrier commun entre les services comptables et ordonnateurs afin de planifier les opérations de fin et de début d'exercice.

Les modalités suivantes de centralisation des fichiers dans l'infocentre EPN doivent être respectées :

- ♦ **Lors de la période de clôture** : le transfert de nouveaux fichiers provisoires (fichiers 05) doit être réalisé dès qu'une modification intervient dans la comptabilité, tout nouveau transfert annulant et remplaçant les fichiers précédemment transmis.
- ♦ **Après le vote du compte financier** : lors du transfert du compte financier (fichiers 06), les fichiers 05 actualisés doivent impérativement être transférés. Ces données, comportant les comptes de classe 6 et 7 non soldés, seront notamment utilisées pour l'établissement de la comptabilité nationale.

IV. Calendrier cible pour la clôture des comptes 2011



V. Documentation de référence

- Instruction n°05-058M9 du 23 décembre 2005 qui a rendu obligatoire les transferts des données budgétaires et comptables des établissements à l'Infocentre des EPN et des GIP nationaux.
- Note de service annuelle précisant les dates de transferts des fichiers à l'Infocentre (pour l'année 2011 : NDS n°10-048-M9 du 24 novembre 2010)

TABLEAU 1
BP 2012 "Opérateur X"

POUR DELIBERATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL AGREGE

CHARGES	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)	PRODUITS	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)
Personnel				Subventions de l'Etat			
Fonctionnement autre que les charges de personnel				Ressources fiscales			
Intervention (le cas échéant)				Autres subventions			
				Autres ressources			
TOTAL DES CHARGES (1)				TOTAL DES PRODUITS (2)			
<i>Résultat prévisionnel : bénéfice (3) = (2) - (1)</i>				<i>Résultat prévisionnel : perte (4) = (1) - (2)</i>			
TOTAL EQUILIBRE du compte de résultat prévisionnel (1) + (3) = (2) + (4)				TOTAL EQUILIBRE du compte de résultat prévisionnel (1) + (3) = (2) + (4)			

TABLEAU DE FINANCEMENT PREVISIONNEL AGREGE

EMPLOIS	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)	RESSOURCES	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)
Insuffisance d'autofinancement				Capacité d'autofinancement			
Investissements				Subventions d'investissement de l'Etat			
				Autres subventions d'investissement et dotations			
				Autres ressources			
TOTAL DES EMPLOIS (5)				TOTAL DES RESSOURCES (6)			
APPORT au FONDS DE ROULEMENT (7) = (6)-(5)				PRELEVEMENT sur FONDS DE ROULEMENT (8) = (6)-(5)			

TABLEAU 2
BP 2012 "Opérateur X"

TABLEAU D'AUTORISATION D'EMPLOIS - POUR DELIBERATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Autorisation d'emplois rémunérés par l'organisme	Sous plafond	Hors plafond	Total emploi	Unité

NB: Pour les opérateurs de l'Etat l'autorisation d'emplois sous plafond doit correspondre au plafond notifié par le responsable du programme chef de file de l'Etat en conformité avec le plafond d'emploi législatif du programme

TABLEAU DETAILLE DES EMPLOIS - POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

	EMPLOIS SOUS PLAFOND AUTORISES PAR LA LFI			EMPLOIS HORS PLAFOND DE LA LFI			TOTAL DES EMPLOIS EN FONCTION DANS L'"Opérateur X"			IMPUTATION ETP			IMPUTATION ETPT		
	ETP	ETPT	masse salariale	ETP	ETPT	masse salariale	ETP	ETPT	masse salariale	Plafond opérateur	Plafond État	autre	Plafond opérateur	Plafond État	autre
EMPLOIS REMUNERES PAR L'OPERATEUR (1 + 2)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
1 - TITULAIRES	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXXX	XXX			XXX		
* Titulaires État (emplois et crédits inscrits au budget de l'opérateur avec CAP déconcentrée dans l'opérateur)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
* Titulaires opérateurs (corps propres)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans l'opérateur :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Titulaires Etat détachés dans un corps opérateur (emplois et crédits inscrits sur le budget de l'opérateur)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Titulaires opérateurs (emplois et crédits inscrits sur le budget de l'opérateur)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans une autre personne publique :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'opérateur - affectations ou MAD <u>non</u> remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Emplois et crédits inscrits sur le budget de l'opérateur - MAD remboursées	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
2 - NON TITULAIRES	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
* Non titulaires de droit public	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans l'opérateur :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Contractuels sous statut :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
øCDI	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
øCDD	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Contractuels hors statut :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
øCDI	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
øCDD	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
. Titulaires Etat détachés dans un emploi de contractuel de l'opérateur (emplois et crédits inscrits sur le budget de l'opérateur)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		
- en fonction dans une autre personne publique :	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX			XXX		

TABLEAU 4
BP 2012 "Opérateur X"

POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

CALCUL DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT (CAF)

	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)
Résultat prévisionnel de l'exercice (bénéfice ou perte)			
+ (C 68) dotations aux amortissements et provisions			
- (C78) reprises sur amortissements et provisions			
- (C 776) neutralisation des amortissements			
- (C 777) quote-part des subventions d'investissement rapportées au compte de résultat			
+ (C 675) valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés			
- (C 775) produits de cession d'éléments d'actifs (C 775)			
= CAF ou IAF*			

* capacité d'autofinancement ou insuffisance d'autofinancement

TABLEAU 5 BP 2012 "Opérateur X"

POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

TABLEAU DE FINANCEMENT DETAILLE

EMPLOIS	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)	RESSOURCES	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)
INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT				CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT			
C 20 : Immobilisations incorporelles				C 13 : Subventions d'investissement			
C 21 : Immobilisations corporelles				Autres ressources (hors opérations d'ordres intégrées à la CAF) :			
C 23 : Immobilisations en cours				C 10 : apports (C 102,103)			
C 26, 27: Participations et autres immobilisations financières				C 775 : Aliénations ou cessions d'immobilisations			
C 16, 17: Remboursement des dettes financières				C 16, 17: Augmentation des dettes financières			
TOTAL DES EMPLOIS (5)				TOTAL DES RESSOURCES (6)			
APPORT AU FONDS DE ROULEMENT (7) = (6) (5)				PRELEVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT (8) = (5) - (6)			

TABLEAU COMPLEMENTAIRE

	exécution (n-2)	estimation (n-1)	BP (n)
APPORT (7) ou PRELEVEMENT (8) sur le FONDS DE ROULEMENT			
Variation du BESOIN en FONDS DE ROULEMENT			
Variation de la TRESORERIE			
Niveau du FONDS DE ROULEMENT			
Niveau du BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT			
Niveau de la TRESORERIE			

TABLEAU 6
BP 2012 "Opérateur X"

OPERATIONS PLURIANNUELLES - POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

TABLEAU A : Coût total et modalités de financement des opérations pluriannuelles

Années	Opérations	Répartition des financements				Coût total de l'opération
		Auto financement	État (Total des AE ouvertes dans le budget de l'Etat)	Collectivités publiques	Autres	
Opérations n-2	Op. 1 Op. 2 Op. 3					
Sous-total n-2						
Opérations n-1	Op. 4 Op. 5					
Sous-total n-1						
Opérations n	Op. 6 Op. 7 Op. 8					
Sous-total n						
Total			XXXX			

TABLEAU B : Suivi des autorisations d'engagement (AE) ouvertes dans le budget de l'État et inscrites dans les décisions attributives notifiées

Partie I : Suivi des autorisations d'engagement (AE)

Années	Opérations	AE consommées pour l'opération au titre des années <n	AE ouvertes pour l'opération au titre de n			Total AE ouvertes depuis le début de l'opération	Montant des engagements juridiques n	Reste à engager n
			AE ouvertes en n	AE n-1 reportées en n	AE totales n			
			(1)	(2)	(3)=(2)+(2')			
Opérations n-2	Op. 1 Op. 2 Op. 3							
Sous-total n-2								
Opérations n-1	Op. 4 Op. 5							
Sous-total n-1								
Opérations n	Op. 6 Op. 7 Op. 8							
Sous-total n								
Total					XXXX			

Partie II : Echancier des crédits de paiements (CP)

Années	Opérations	Echancier de CP pour l'opération					
		au titre des AE < n			au titre des AE n	Total CP n	CP restant à ouvrir > n
		consommées < n	reportées n-1	total			
		(1)	(2)	(3) = (1)+(2)	(4)	(5) = (3)+(4)	(6)
Opérations n-2	Op. 1 Op. 2 Op. 3						
Sous-total n-2							
Opérations n-1	Op. 4 Op. 5						
Sous-total n-1							
Opérations n	Op. 6 Op. 7 Op. 8						
Sous-total n							
Total							

TABLEAU C : Programmation des engagements juridiques (EJ) de l'opérateur et échéancier des paiements associés (Pmts)

Années	Opérations		< n	n	n + 1	n + 2	n + x	Total prog
Opérations n-2	Op. 1	EJ						
		Pmts						
	Op. 2	EJ						
Pmts								
Op. 3	EJ							
	Pmts							
Sous-total n-2	EJ							
	Pmts							
Opérations n-1	Op. 4	EJ						
		Pmts						
	Op. 5	EJ						
Pmts								
Sous-total n-1	EJ							
	Pmts							
Opérations n	Op. 6	EJ						
		Pmts						
	Op. 7	EJ						
Pmts								
Op. 8	EJ							
	Pmts							
Sous-total n	EJ							
	Pmts							
Total	EJ							
	Pmts							

TABLEAU 7
BP 2012 "Opérateur X"

PRESENTATION DES DEPENSES PAR DESTINATION - POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Les dépenses sont ventilées par destination dans une logique cohérente avec celle retenue pour les programmes financeurs. Elles n'incluent pas les charges non décaissables.

Budget prévisionnel 2009 (en milliers d'euros)	Dépenses de l'opérateur				
	Personnel	Fonctionnement	Intervention (le cas échéant)	Investissement	Total
Destination 1					
Destination 2					
Destination 3					
Destination 4					
Destination 5					
Destination...					
Total					

TABLEAU 8
BP 2012 "Opérateur X"

IMMOBILISATIONS ET DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS - POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Description de l'immobilisation	Date d'acquisition	Valeur brute (ou valeur d'acquisition)	Type d'amortissement pratique (1)	Dotations aux amortissements		Dépréciation		Valeur nette prévue en BP (année n)
				Cumul des amortissements antérieurs (années 0 à n-1)	Dotations aux amortissements prévue en BP (année n)	Cumul des dépréciations antérieures (année 0 à n- 1)	Dépréciations prévue au BP (année n)	
<i>exemple: matériel</i>	<i>01/07/2005</i>	<i>500</i>	<i>Linéaire sur 10 ans 10 % par an</i>	<i>pour les années 2005 à 2010: 175</i>	<i>pour l'année 2011 : 50</i>	<i>pour les années 2005 à 2010: 20</i>	<i>pour l'année 2010 : 5</i>	<i>200</i>
I - Immobilisations incorporelles								
II - Immobilisations corporelles								
<i>notamment (2) :</i>								
immeubles d'habitation ou commerciaux								
immeubles industriels								
constructions légères								
meublier de bureau								
matériel pédagogique								
matériel scientifique								
matériel industriel								
voitures particulières ou autres matériels de transport								
logiciels informatiques								
matériel informatique et bureautique								
III - Immobilisations financières								

(1) Taux, durée et méthode validés par le conseil d'administration

(2) Se reporter à l'Instruction codificatrice n°98-075-M91 du 22 juin 1998 de la DGCP (page 230)

TABLEAU 9
BP 2012 "Opérateur X"

SUIVI DES RESSOURCES AFFECTEES - POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

CHARGES DE FONCTIONNEMENT					
Opérations ou regroupement d'opérations de même nature	Comptes	BP	décision modificative n°1	décision modificative n°2	décision modificative n°...
Opération 1	C ...				
	C ...				
Opération 2	C ...				
	C ...				
Opération ...	C ...				
	C ...				
TOTAL					

PRODUITS DE FONCTIONNEMENT					
Opérations ou regroupement d'opérations de même nature	Comptes	BP	décision modificative n°1	décision modificative n°2	décision modificative n°...
Opération 1	C ...				
	C ...				
Opération 2	C ...				
	C ...				
Opération ...	C ...				
	C ...				
TOTAL					

CHARGES D'INVESTISSEMENT					
Opérations ou regroupement d'opérations de même nature	Comptes	BP	décision modificative n°1	décision modificative n°2	décision modificative n°...
Opération 1	C ...				
	C ...				
Opération 2	C ...				
	C ...				
Opération ...	C ...				
	C ...				
TOTAL					

PRODUITS D'INVESTISSEMENT					
Opérations ou regroupement d'opérations de même nature	Comptes	BP	décision modificative n°1	décision modificative n°2	décision modificative n°...
Opération 1	C ...				
	C ...				
Opération 2	C ...				
	C ...				
Opération ...	C ...				
	C ...				
TOTAL					

NB : le total des dépenses doit être égal au total des recettes, sauf dans le cas d'opérations pluriannuelles et/ou de reports d'un exercice sur l'autre.
Dans cette hypothèse, l'écart entre les recettes et les dépenses devra faire l'objet d'une explication spécifique.

TABLEAU 11

BUDGET D'UN EPST : DOCUMENT BUDGÉTAIRE TYPE

Totaux limitatifs :

BUDGET DE DÉPENSES								
notes	AGREGATS	DESTINATION DES DÉPENSES	NATURE DES DÉPENSES					TOTAUX (CP)
	Cadre commun	Cadre défini pour chaque établissement	Cadre commun					
			DÉPENSES DE PERSONNEL	DOTATIONS GLOBALES DE FONCTIONNEMENT ET D'INVESTISSEMENT NON PROGRAMMÉ		OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT PROGRAMMÉ ET AUTRES OPÉRATIONS EN CAPITAL		
	Dépenses de personnel limitatives	Autres dépenses de personnel	Fonctionnement	Investissement non programmé	AE	CP		
	a	b	c	d	e	f	g	
1	1	Unités ou groupes d'unités de recherche	• UR ₁					
2			• UR ₂					
3			• ...					
4		• UR _n						
5		Thèmes et programmes de recherche	• P ₁					
6			• P ₂					
7			• ...					
8			• P _m					
9		DR1 = dotations à répartir	• Formation par la recherche					
10			• Actions thématiques transvers.					
11			• Autres moyens à répartir					
Total 1								
12	2	• Grands équipements scientifiques • Valorisation de la recherche • Echanges internationaux • Information scientifique et technique • Formation par la recherche • Formation permanente • DR2 = Dotation à répartir						
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20	3	• Action sociale • Moyens informatiques communs Immobilier • Entretien • Gros travaux • Acquisitions • Constructions Moyens généraux • des unités de recherche • des services territoriaux • des services centraux • Opérations financières • Autres dépenses générales • DR3 = Dotation à répartir						
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
Total 2								
31	Hors agrégats	• Réserve pour hausse des rémunérations • DR4 = Dotation à répartir						
32								
TOTAUX				Total 3			Total D	
BUDGET DE RECETTES								
CATEGORIES			LIGNES DE RECETTES					
Cadre commun			Cadre défini pour chaque établissement					
33	Subventions pour charge de service public des ministères de tutelle		• Subvention pour charges de service public inscrite(s) en loi de finances					
34								
35	Contrats et soutiens finalisés à l'activité de recherche		• Contrats de recherche avec tiers publics ou privés					
36			• Subventions sur projet ou programme de recherche					
37			• Dons et legs affectés					
38	Produits valorisés de l'activité de recherche et prestations de services		• Redevances pour brevets et licences					
39			• Prestations de services : essais, expertises, analyses, actions de formation...					
40			• Ventes de produits : édition, colloques...					
41	Autres subventions et produits		• Autres produits de gestion courante : dons et legs non affectés...					
42			• Produits financiers, produits exceptionnels					
Total R								
43	CHARGES ET PRODUITS CALCULÉS		• Dotations aux amortissements		• Reprises sur amortissements			
44			• Dotations aux provisions		• Reprises sur provisions			
45			• Autres charges calculés		• Autres produits calculés			
46	RÉALISATION DE L'ÉQUILIBRE			Augmentation / diminution du fonds de roulement			R - D	

Notes

9, 15 : Classée en agrégat 1 ou 2 selon particularités des établissements

TABLEAU 12

PRESENTATION DE L'ENSEMBLE DES APPORTS A L'ACTIVITE CONDUITE PAR LES UNITES DE RECHERCHE

Année x

notes		NATURES DES APPORTS		
		Effectifs de personnel	Ressources financières hors personnel	
		a	b	
1	APPORTS DE L'ETABLISSEMENT AUX UNITES PROPRES			
2	APPORTS DE L'ETABLISSEMENT AUX UNITES PARTENARIALES			
3	APPORTS DES PARTENAIRES			
4	Total			
5	Unités ou groupes d'unités de recherche	• UR ₁		
		• UR ₂		
		• ...		
		• UR _n		
6	Thèmes et programmes de recherche	• P ₁		
		• P ₂		
		• ...		
		• P _m		

TABLEAU 13

PRESENTATION DES OBJECTIFS ET DES RESULTATS

AGREGATS DESTINATIONS DES DEPENSES	OBJECTIFS	INDICATEURS				
OBJECTIFS GLOBAUX			n-2	n-1	n	n+x
	1er objectif					
		indicateur				
	2ème objectif					
		indicateur				
		indicateur				
ACTIVITE CONDUITE PAR LES UNITES DE RECHERCHE			n-2	n-1	n	n+x
1er objectif						
		indicateur				
2ème objectif						
		indicateur				
		indicateur				
ACTIONS COMMUNES						
<i>Valorisation de la recherche</i>						
<i>Echanges internationaux</i>						
...						
FONCTIONS SUPPORT						
...						

TABLEAU 14

OPERATIONS PROGRAMMEES

Suivi par opération des autorisations d'engagements et des mandatements de crédits de paiement

Années	Opérations	Montant de l'opération	AE ouvertes pour l'opération au titre des années antérieures	Nouveaux engagements de n (AE)			Engagements totaux de l'opération	Mandatements (CP)				Opération soldée
				Engagements n	Engagements reportés <n	Engagements totaux de n		Mandatements < n	Mandatements n	Mandatements totaux	Restes à mandater > n	
				(2)	(2')	(3)=(2)+(2')		(4) = (2)+(1)*	(5)	(5')	(6) =(5+5')	
		(1)	(2)	(2')	(3)=(2)+(2')	(4) = (2)+(1)*	(5)	(5')	(6) =(5+5')	(7)=(1+2)-(5+5')	(7)=0	
Opérations n-2	Op. 1	300	200	50	50	100	250	150	50	200	50	Non
	Op. 2	300	-	250	-	250	250	-	50	50	200	Non
	Délégations	50	5	45	5	50	50	35	15	50	-	Oui
Sous-total n-2		650	205	345	55	400	550	185	115	300	250	
Opérations n-1	Op. 3	150	20	80	-	80	100	50	10	60	40	Non
	Délégations	50	5	45	5	50	50	35	15	50	-	Oui
Sous-total n-1		200	25	125	5	130	150	85	25	110	40	
Opérations n	Op. 4	200		200	-	200	200	-	100	100	100	Non
	Op. 5	200		100		100	100	-	50	50	50	Non
	Délégations	50		50		50	50	-	35	35	15	Non
Sous-total n		450	-	350	-	350	350	-	185	185	165	
Total		1.300	230	820	60	880	1.050	270	325	595	455	

* Le montant total des engagements doit être au plus égal au montant total de l'opération