

## Fiche thématique

Retraitement budgétaire et comptable des  
opérations comptabilisées en ressources affectées



Les nouvelles normes comptables ainsi que le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique rendent obsolètes le dispositif des ressources affectées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Les anciennes conventions de ressources affectées doivent donc faire l'objet d'un reclassement comptable, à cette date, selon deux modalités :

- soit en opération pour compte propre (opération menée par l'organisme public pour son propre compte et qui est comptabilisée en conséquence dans son compte de résultat ou dans son tableau de financement) ;
- soit en opération pour compte de tiers (opération menée par l'organisme public pour le compte d'un tiers - État ou autre collectivité publique ou privée - et qui est comptabilisée en conséquence uniquement en comptes de tiers et en trésorerie).

Le dispositif des ressources affectées disparaît à la fois pour les organismes qui appliquent la comptabilité budgétaire en AE/CP et pour les organismes hors champ d'application des AE/CP.

Cette fiche expose aux organismes les modalités de reclassement des opérations jusqu'à présent suivies selon la technique des ressources affectées.

## **I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites**

- a) Le dispositif des ressources affectées
- b) Les limites du dispositif des ressources affectées

## **II. Le retraitement budgétaire et comptable**

- a) La préparation du retraitement comptable
- b) Le retraitement en comptes de tiers
- c) Le retraitement en compte propre

## **III. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées**

- a) Le pilotage des opérations pour compte de tiers
- b) Le pilotage des recettes fléchées

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## a) Le dispositif des ressources affectées

### Concepts de base

Le dispositif des ressources affectées a été créé par l'instruction comptable 93-59-M9 du 18 mai 1993. Il consiste à **affecter certaines recettes à la réalisation de certaines dépenses**. A ce titre, il constitue une exception au principe d'universalité budgétaire.

Une recette ne peut être traitée dans le cadre du dispositif des ressources affectées que si elle répond à certaines caractéristiques :

- la recette a une affectation précise (l'organisme doit en faire un usage spécifique, défini par le bailleur de fonds) ;
- le montant de la recette est égal au montant de la charge qui incombe à l'organisme
- la recette n'est définitivement acquise à l'organisme que lorsque celui-ci a effectué la dépense correspondante.

### Pour aller plus loin...

Par ailleurs, les critères suivants doivent également être remplis :

- il existe des obligations réciproques entre l'organisme et le bailleur de fonds (cela prend généralement la forme de conventions ou de contrats) ;
- l'organisme doit prouver qu'il respecte ses engagements par la production d'un compte rendu financier (relevé des dépenses effectuées dans le cadre de l'opération) ;
- les sommes non employées pour la réalisation des obligations de l'organisme doivent être reversées au bailleur de fonds

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## a) Le dispositif des ressources affectées

### Concepts de base

Les montants des opérations traitées en ressources affectées sont à inscrire au budget : elles figurent donc en dépense et en recette au titre du budget initial ou rectificatif des organismes. Les recettes étant strictement limitées au niveau des dépenses effectuées sur l'exercice, les opérations traitées en ressources affectées n'entraînent ni déficit, ni excédent (elle ne font que gonfler les masses budgétaires).

Les crédits correspondants aux opérations traitées en ressources affectées sont inscrits en budget initial (BI) si l'organisme dispose des informations nécessaires lors de l'élaboration du BI. Si l'organisme signe une convention de ressources affectées en cours d'exercice sans que celle-ci soit programmée en BI, les crédits sont considérés comme ouverts et ils sont inscrits au budget en budget rectificatif lors de la plus prochaine réunion de l'organe délibérant.

Les conventions de ressources affectées se caractérisent par un régime de report automatique de crédits : les crédits sont ouverts en totalité lors de la signature de la convention. Les crédits correspondant aux restes à réaliser sont reportés automatiquement d'exercice en exercice jusqu'à la fin de l'opération.

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## a) Le dispositif des ressources affectées

### *Concepts de base*

La technique comptable des ressources affectées fait intervenir deux comptes de classe 4, qui sont mouvementés l'un par l'autre lors de la prise en charge de la convention de ressources affectée :

- 4684 – Produits à recevoir sur ressources affectées
- 4682 – Charges à payer sur ressources affectées

Les opérations de dépenses sont imputées classiquement sur des comptes de charge ou d'immobilisation.

Les comptes de classe 4 sont soldés par l'encaissement des fonds (versement des fonds par le financeur) ou par la constatation de la recette.

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## a) Le dispositif des ressources affectées

### *Illustration (1/2)*

Un organisme signe une convention avec l'Union européenne : celle-ci s'engage à lui verser un financement de 100 k € afin que l'organisme reverse les fonds à des bénéficiaires finaux, sélectionnés en fonction de critères pré-déterminés.

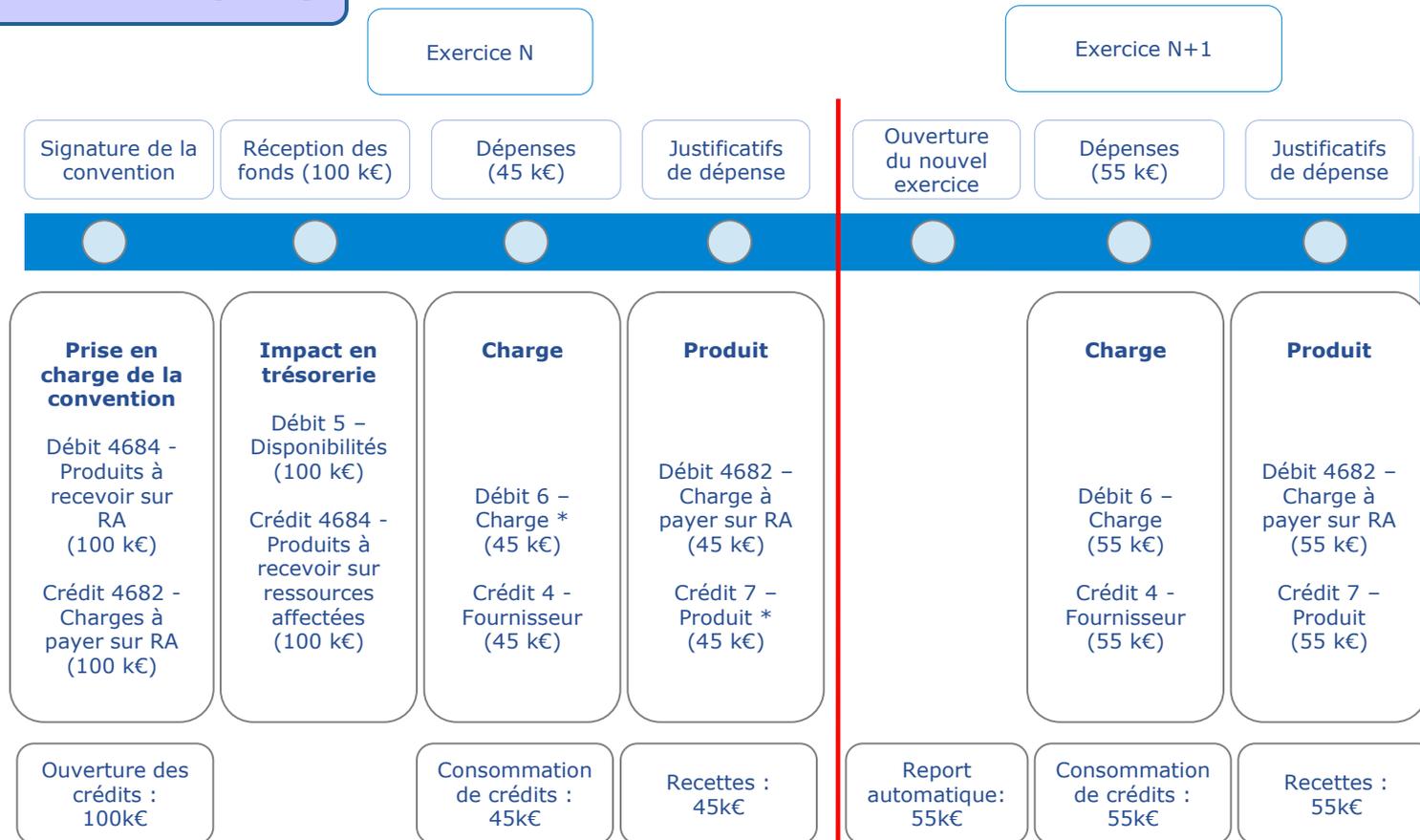
La convention doit s'exécuter sur une durée de 2 ans.

**Quels sont les impacts budgétaires et comptables de l'exécution de cette convention de ressource affectée ?**

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## a) Le dispositif des ressources affectées

### Illustration (2/2)



\* Les ressources affectées peuvent également porter sur des opérations d'investissement (comptes de classe 2 et de classe 1).

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## b) Les limites du dispositif des ressources affectées

### Concepts de base

Ce dispositif de comptabilisation des ressources affectées présente plusieurs limites :

- il **gonfle artificiellement les masses budgétaires**, réduisant ainsi la lisibilité du compte de résultat ou du tableau de financement prévisionnels ;
- il **contourne le principe de l'autorisation budgétaire** donnée par l'organe délibérant, les crédits étant automatiquement ouverts lors de la signature des conventions ;
- il **contourne le principe d'annualité budgétaire**, les crédits étant ouverts globalement pour la totalité de l'opération et reportables jusqu'à extinction de la convention.

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## b) Les limites du dispositif des ressources affectées

### Concepts de base

Par ailleurs, le nouveau modèle de gestion promu par le décret GBCP et les nouvelles normes comptables est incompatible avec la technique comptable des ressources affectées. Celles-ci s'opposent en effet à plusieurs principes majeurs du nouveau cadre de gestion :

- **la programmation des crédits budgétaires** : les crédits ne doivent pas être ouverts globalement pour la totalité de l'opération, mais doivent être programmés en fonction des prévisions de dépense liée à l'opération concernée ; cette logique de programmation budgétaire se substitue à la logique de report automatique des crédits des ressources affectées.
- **l'absence de micro-enveloppes limitatives** : les crédits sont entièrement fongibles dans le cadre de 3 ou 4 grandes enveloppes limitatives. La technique des ressources affectées conduisait à assurer un suivi des conventions de RA sur la base de micro-enveloppes limitatives.
- **le suivi des crédits budgétaires sur la base d'une comptabilité en AE/CP** : les CP et les recettes étant désormais constatés lors du décaissement ou de l'encaissement, il n'est plus possible de piloter les conventions de RA sur la base de la comptabilité générale.
- **le suivi des opérations extra-budgétaires en comptes de tiers** : de nombreuses conventions traitées actuellement en ressources affectées correspondent en réalité à des opérations menées pour le compte de tiers. Selon les normes comptables, ces opérations ne doivent pas être retracées au budget ni au compte de résultat, mais uniquement en comptes de tiers.

# I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites

## b) Les limites du dispositif des ressources affectées

### Concepts de base

En conséquence, le dispositif des ressources affectées disparaît à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Les opérations comptabilisées jusqu'à présent selon ce dispositif doivent être retraitées, à la fois sur le plan comptable et sur le plan budgétaire, afin d'assurer une comptabilisation de ces opérations conformément au nouveau régime de gestion. Ce retraitement doit être effectué soit en **opération pour compte de tiers**, soit en **opération pour compte propre**.

Les opérations anciennement suivies selon le dispositif des ressources affectées peuvent faire l'objet, après retraitement, d'un suivi analytique.

### Cadre actuel

#### Ressources affectées

Ouverture de la totalité des crédits à la signature de la convention

Report automatique des crédits

Micro-enveloppes limitatives

Comptabilisation des recettes / dépenses en droits constatés

### Cadre GBCP

#### Opérations pour compte propre (recettes fléchées)

Ouverture des crédits en fonction des besoins (prévision de dépense de l'opération) sur l'exercice

Programmation budgétaire et dialogue de gestion

Fongibilité totale des crédits liés aux opérations sur recettes fléchées dans le cadre des grandes enveloppes limitatives

Comptabilisation des recettes / CP selon une logique de caisse

#### Opérations pour compte de tiers

Pas d'impact au budget ou au compte de résultat

Pilotage des opérations par la trésorerie et la comptabilité auxiliaire

Restitution à l'organe délibérant via le tableau des opérations pour compte de tiers

# Retraitement budgétaire et comptable des opérations comptabilisées en ressources affectées

## **I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites**

- a) Le dispositif des ressources affectées
- b) Les limites du dispositif des ressources affectées

## **II. Le retraitement budgétaire et comptable**

- a) La préparation du retraitement comptable
- b) Le retraitement en comptes de tiers
- c) Le retraitement en compte propre

## **III. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées**

- a) Le pilotage des opérations pour compte de tiers
- b) Le pilotage des recettes fléchées

# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## a) La préparation du retraitement

### Concepts de base

Avant de retraiter les opérations comptabilisées en ressources affectées en comptes de tiers ou en recettes fléchées, les organismes doivent se livrer à une analyse des conventions. Chaque convention de ressources affectées en cours d'exécution doit être analysée individuellement en deux temps :

1. La convention subsiste-t-elle après le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ?

> Oui : le dispositif doit être retraité (cf. question 2).

> Non : le dispositif s'arrête de lui-même avant 2016, il n'est pas nécessaire de retraiter les opérations s'y rattachant.

2. Si la convention subsiste après le 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'organisme dispose-t-il d'une marge de manœuvre sur les opérations s'y rattachant ?

> Oui : le dispositif est à retraiter en opération pour compte propre (recettes fléchées).

> Non : le dispositif est à retraiter en opérations pour compte de tiers.

### Pour aller plus loin...

Il est conseillé d'effectuer cette analyse préalable le plus en amont possible du 1<sup>er</sup> janvier 2016 afin d'éviter une charge de travail trop importante fin 2015 (en particulier pour les organismes disposant de nombreuses conventions de RA en cours).

Les retraitements en compte propre (recettes fléchées) ou en comptes de tiers pourront ainsi s'effectuer dans le courant de l'exercice 2015, sans attendre l'échéance du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## a) La préparation du retraitement

### Illustration

Exercice 2015

Exercice 2016

1. La convention subsiste-t-elle après le 1<sup>er</sup> janvier 2016 ?

Convention de RA n°1

Non

2. L'organisme dispose-t-il d'une marge de manœuvre sur les opérations s'y rattachant ?

Convention de RA n°2

Oui

Non

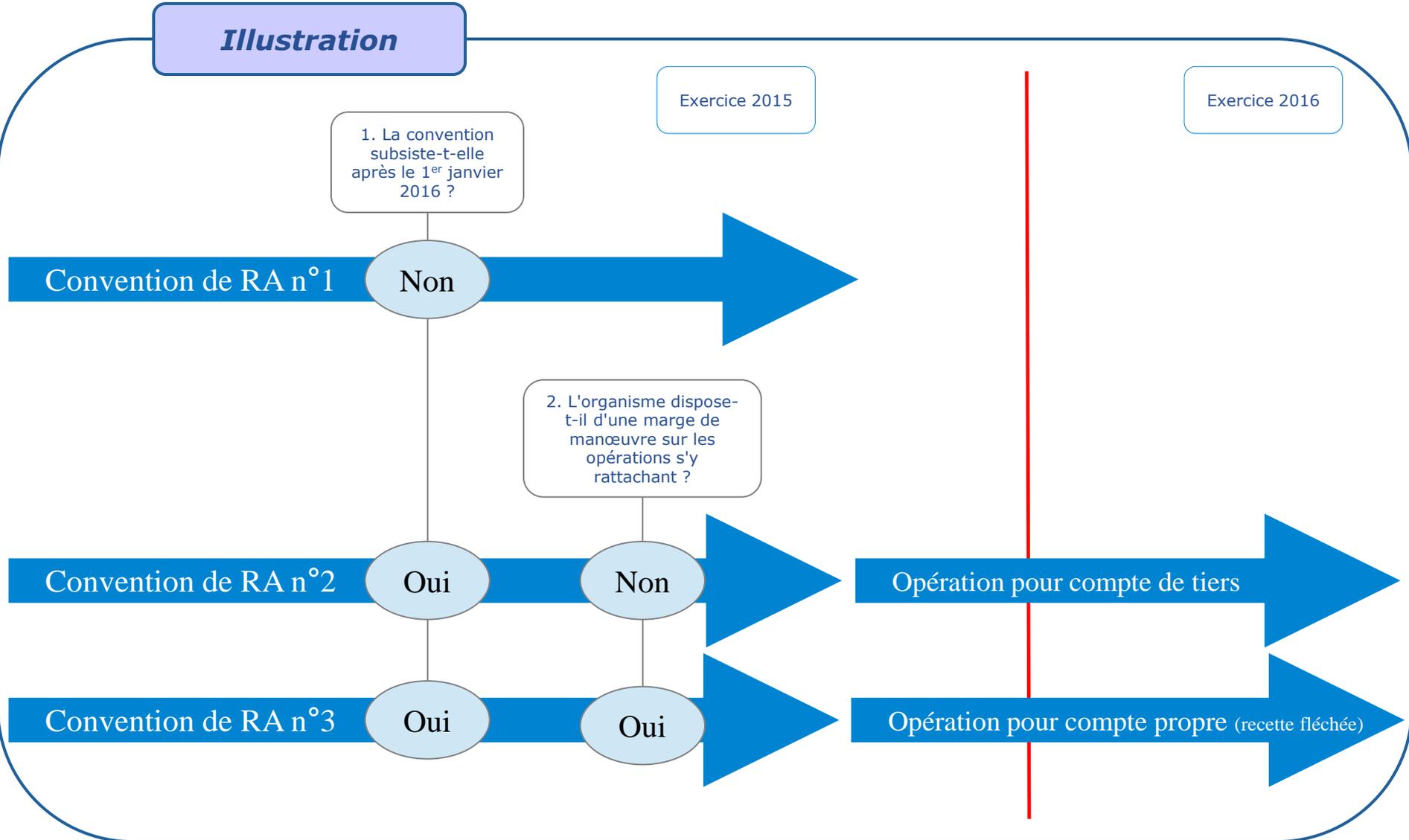
Opération pour compte de tiers

Convention de RA n°3

Oui

Oui

Opération pour compte propre (recette fléchée)



# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## b) Le retraitement en comptes de tiers

### Concepts de base

Toutes les conventions de ressources affectées qui subsistent après 2016 pour lesquelles l'organisme n'a aucune marge de manœuvre dans l'utilisation qui est faite des fonds qu'il reçoit et qu'il doit reverser, sont à retraiter en comptes de tiers. Il s'agit effectivement d'opérations pour lesquelles l'organisme agit en qualité de mandataire. Ces fonds ne doivent pas figurer au budget de l'organisme et ne doivent pas avoir d'impact sur son résultat.

### Pour aller plus loin...

Les opérations pour comptes de tiers ne font jouer que la trésorerie de l'organisme et deux comptes de tiers :

- le compte 467x1 - opérations pour compte de tiers débiteur (ou 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux\*)
- le compte 467x2 - opérations pour compte de tiers créditeur

Les opérations pour compte de tiers sont comptabilisées de la manière suivante :

1. Lors de la signature de la convention qui lie l'organisme au mandant : débit 467x1 par crédit 467x2
2. Lors de l'encaissement des fonds versés par le mandant : débit 5 par crédit 467x1
3. Lors du versement des fonds au bénéficiaire final : débit 467x2 par crédit 5

Le solde débiteur du compte 467x1 représente les sommes restant à encaisser du mandant.

Le solde créditeur du compte 467x2 représente les sommes restant à verser au bénéficiaire final.

\* Cf. instruction DGFIP à paraître sur les dispositifs d'intervention

## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### b) Le retraitement en comptes de tiers

#### Concepts de base

Le retraitement comptable des ressources affectées en opérations pour compte de tiers consiste à basculer les sommes enregistrées sur les comptes de ressources affectées vers les comptes de tiers dédiés aux opérations pour comptes de tiers.

#### Pour aller plus loin...

Sur le plan comptable, l'opération doit s'effectuer de la manière suivante :

**1. Solder courant 2015 toutes les opérations qui peuvent l'être** (comptabilisation en 2015 des recettes sur la base des justificatifs de dépenses, afin de s'assurer de la neutralité de l'opération sur le résultat).

**2. Analyser la situation de trésorerie de la convention :**

- Si le compte 4684 présente un solde débiteur : la convention est en attente de trésorerie (le mandant doit encore verser des fonds, le cas échéant sur présentation des justificatifs).
- Si le compte 4682 présente un solde créditeur : la convention est en excédent de trésorerie (l'organisme doit encore verser des fonds au bénéficiaire final).

**3. Solder les comptes de ressources affectées en contrepartie des comptes dédiés aux opérations pour compte de tiers :**

- Si la convention est en attente de trésorerie : le compte 4684 est crédité par le débit du compte 467x1 (qui retrace alors le montant en attente de trésorerie).
- Si la convention est en excédent de trésorerie : le compte 4682 est débité par le crédit du compte 467x2 (qui retrace alors le montant en attente de versement au bénéficiaire final).

**4. Les restes à réaliser sur les conventions s'exécutent ensuite en tant qu'opérations pour compte de tiers**, c'est à dire exclusivement par mouvements entre ces comptes de tiers et les comptes de disponibilités de l'organisme.

## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### b) Le retraitement en comptes de tiers

#### *Illustration (1/4)*

Un organisme signe en 2015 une convention avec un tiers financeur (le mandant): celui-ci lui donne mandat pour qu'il fasse réaliser par un tiers une prestation de service. **Le mandant verse à l'organisme un financement de 100 k€ en 2015.** L'opération s'achèvera fin 2016.

L'opération a été initialement comptabilisée en tant que ressource affectée. Elle a donné lieu à la comptabilisation d'une dépense pour 45 k€ en 2015.

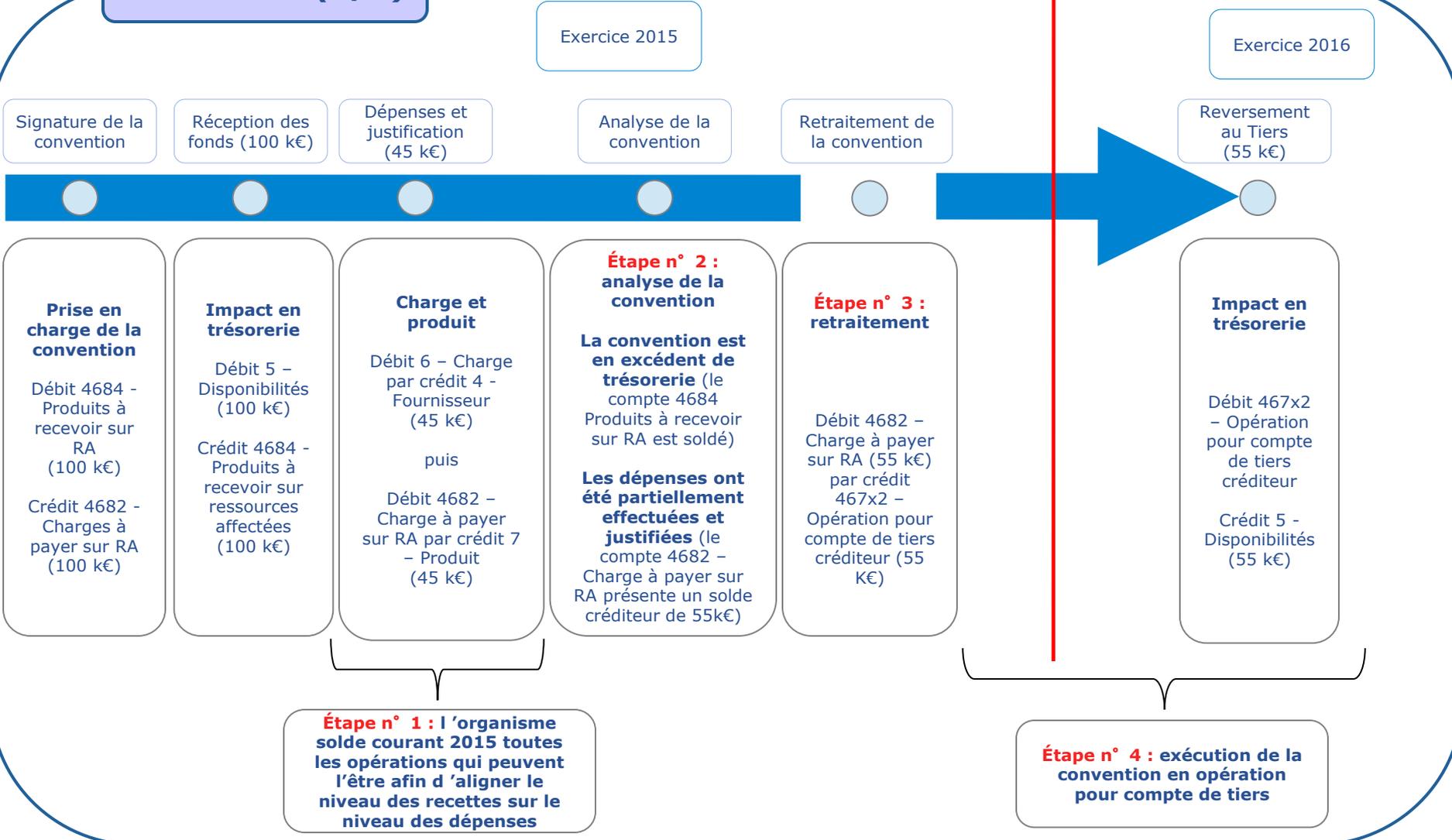
Après analyse de la convention, l'organisme constate fin 2015 que la convention doit être retraitée en opération pour compte de tiers.

**Comment l'organisme retraite-t-il la convention de ressource affectée en opération pour compte de tiers ?**

# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## b) Le retraitement en comptes de tiers

### Illustration (2/4)



## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### b) Le retraitement en comptes de tiers

#### *Illustration (3/4)*

Un organisme signe en 2015 une convention avec un tiers financeur (le mandant): celui-ci lui donne mandat pour qu'il fasse réaliser par un tiers une prestation de service. **Le mandant ne verse aucun financement à l'organisme en 2015.** L'opération s'achèvera fin 2016.

L'opération a été initialement comptabilisée en tant que ressource affectée. Elle a donné lieu à la comptabilisation d'une dépense pour 45 k€ en 2015.

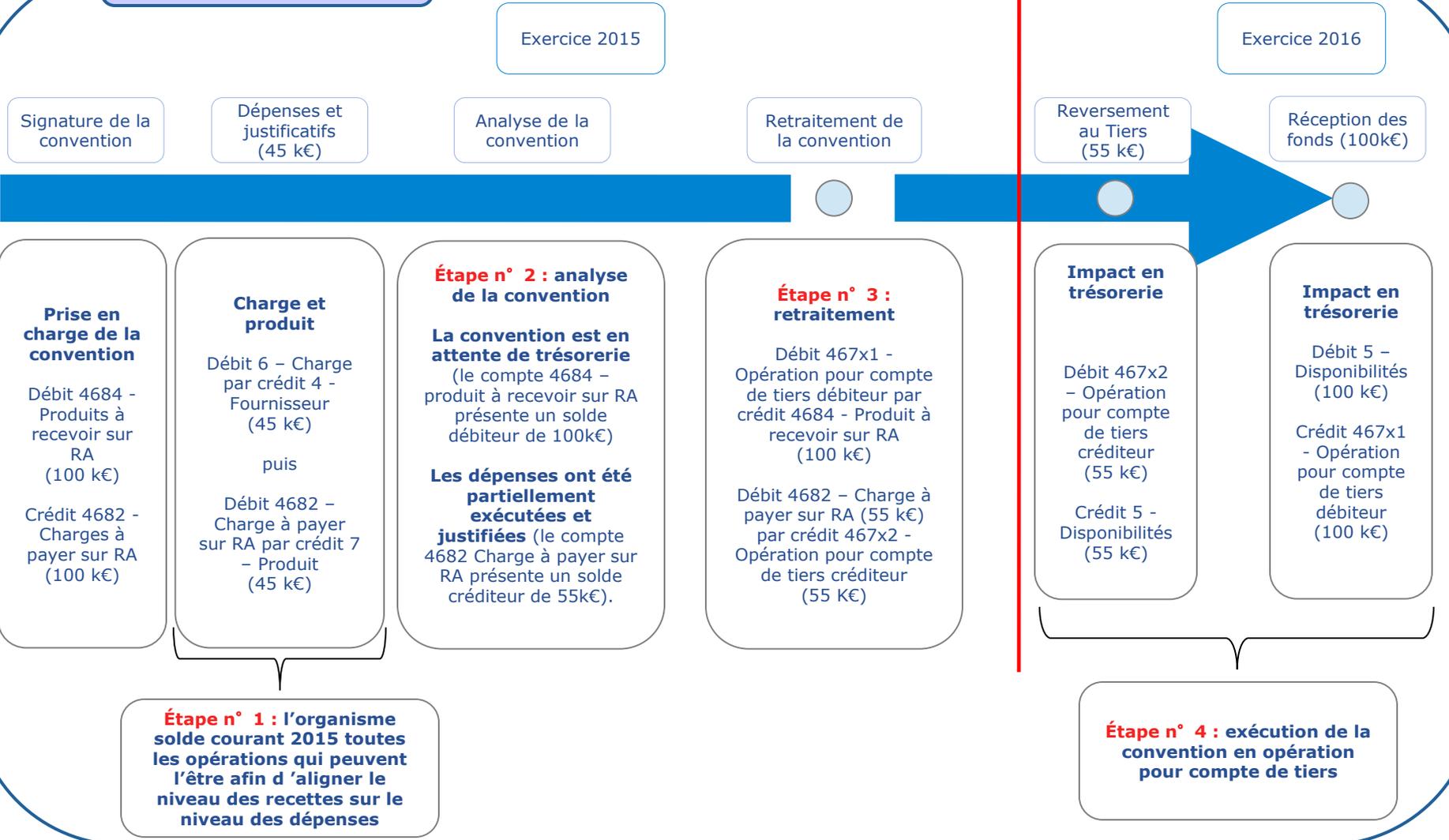
Après analyse de la convention, l'organisme constate fin 2015 que la convention doit être retraitement en opération pour compte de tiers.

**Comment l'organisme retraite-t-il la convention de ressource affectée en opération pour compte de tiers ?**

# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## b) Le retraitement en comptes de tiers

### Illustration (4/4)



## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### c) Le retraitement en compte propre

#### *Concepts de base*

Toutes les conventions de ressources affectées qui subsistent après 2016 et qui entrent dans la **catégorie des opérations pour compte propre en comptabilité générale** doivent être retraitées en tant que **recettes fléchées en comptabilité budgétaire\***.

Les opérations pour compte propre sont une notion de comptabilité générale. Contrairement aux opérations pour le compte de tiers, les opérations pour compte propre figurent au budget des organismes et ont un impact sur leur résultat.

Les recettes fléchées sont une notion de comptabilité budgétaire. Elles correspondent aux recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement. Les recettes sont globalisées par principe et fléchées par exception.

#### *Pour aller plus loin...*

Il n'est pas possible d'établir une liste exhaustive des recettes fléchées : celles-ci dépendent de l'activité de l'organisme et des liens qu'il entretient avec le tiers financeur.

Exemple de recette fléchée : une dotation en fonds propres pour la réalisation d'un investissement particulier (avec une condition de réalisation pour pouvoir bénéficier de la recette), un contrat de recherche, une opération de mécénat fléché, etc.

\* Les organismes non soumis à la comptabilité budgétaire en AE/CP doivent également retraiter les opérations de ressources affectées qui entrent dans la catégorie des opérations pour compte propre. Ces organismes n'ayant pas de recettes fléchées, le pilotage de ces opérations se fera désormais à travers des codes analytiques.

## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### c) Le retraitement en compte propre

#### Concepts de base

Le retraitement des ressources affectées en opération pour compte propre en comptabilité générale (recettes fléchées en comptabilité budgétaire) va se traduire en comptabilité générale par **l'inscription, sur les comptes dédiés, de ressources au tableau de financement ou de produits en compte de résultat.**

Cette inscription de ressources ou de produits dépend de l'analyse qui est faite par l'agent comptable et l'ordonnateur de la convention qui lie l'organisme au tiers financeur. Lorsqu'une opération initialement comptabilisée en ressource affectée doit être reconvertie en opération pour compte propre (recette fléchée), le **retraitement en comptabilité générale dépend donc également de cette analyse.**

#### Pour aller plus loin...

La technique des ressources affectées est par exemple très souvent utilisée pour comptabiliser des **subventions soumises à condition de réalisation**. Ces subventions, qui ont une utilisation pré-déterminée par le financeur, entrent dans la catégorie des opérations pour compte propre en comptabilité générale (recettes fléchées en comptabilité budgétaire).

Après analyse de la convention qui lie l'organisme au tiers financeur, l'agent comptable doit donc retraiter ces opérations initialement comptabilisées en ressources affectées selon la méthode de comptabilisation des subventions reçues\*.

\* Instruction du 20 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des subventions reçues.

## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### c) Le retraitement en compte propre L'exemple des subventions reçues

#### Concepts de base

Toutes les conventions de ressources affectées qui subsistent après 2016 pour lesquelles l'analyse de la convention par l'agent comptable a démontré qu'elles doivent être comptabilisées en **subventions reçues** sont à retraiter aux comptes dédiés.

#### Pour aller plus loin...

Dans le cadre d'une **subvention soumise à condition de réalisation**, le droit est comptabilisé par l'organisme uniquement lorsqu'il est acquis, c'est à dire que l'ensemble des conditions sont réalisées.

Les subventions soumises à réalisation de conditions sont comptabilisées de la façon suivante :

- 1. Lors de la signature de la convention qui lie l'organisme au tiers financeur :** aucune écriture
- 2. Lors de la réalisation des dépenses correspondant à la subvention :** débit 6 - « charge » ou 2 - « immobilisation » par crédit 4 - « tiers » pour débit 4 - « Tiers » par crédit 5 - « Disponibilités »
- 3. Lors de la justification des dépenses auprès du tiers financeur (acquisition du droit) :** débit 441x - Subvention à recevoir par crédit du compte correspondant à la catégorie de subvention concernée (74xx si subvention de fonctionnement, 10xx ou 13xx si subvention d'investissement) ;
- 4. Lors de la réception des fonds par le tiers financeur :** débit 5 - « disponibilités » par crédit 441x - « Subvention à recevoir ».

Par ailleurs, les avances versées avant réalisation des conditions par le tiers financeur sont comptabilisées au crédit du compte 4419 - « Avances sur subventions » par le débit d'un compte de disponibilités.

## II. Le retraitement budgétaire et comptable

### c) Le retraitement en compte propre L'exemple des subventions reçues

#### Concepts de base

Le retraitement des ressources affectées en subventions reçues consiste à basculer les sommes enregistrées sur les comptes de ressources affectées vers les comptes comptables dédiés aux subventions reçues.

#### Pour aller plus loin...

Sur le plan comptable, l'opération doit s'effectuer de la manière suivante :

- 1. Solder courant 2015 toutes les opérations qui peuvent l'être** (comptabilisation en 2015 des recettes sur la base des justificatifs de dépenses, afin de s'assurer de la neutralité de l'opération sur le résultat).
- 2. Apurer les comptes de ressources affectées** : si le compte 4684 n'est pas soldé, cette opération consiste à débiter le compte 4682 par le crédit du compte 4684.
- 3. Analyser la situation de trésorerie de la convention** :
  - Si le compte 4684 présente un solde débiteur : la convention est en attente de trésorerie (le tiers financeur doit verser des fonds correspondant aux travaux effectués et justifiés par l'organisme).
  - Si le compte 4682 présente un solde créditeur : la convention est en excédent de trésorerie (l'organisme doit encore effectuer des dépenses pour justifier l'acquisition du droit).
- 4. Solder les comptes de ressources affectées en contrepartie des comptes dédiés aux opérations pour compte de tiers** :
  - Si la convention est en attente de trésorerie : le compte 4684 est crédité par le débit du compte 441 (qui retrace alors le montant en attente de trésorerie).
  - Si la convention est en excédent de trésorerie : le compte 4682 est débité par le crédit du compte 4419 (qui retrace alors le montant comptabilisé en tant qu'avance de subvention).
- 5. Les restes à réaliser sur les conventions s'exécutent ensuite conformément aux règles relatives à la comptabilisation de subventions soumises à conditions de réalisation.**

### c) Le retraitement en compte propre L'exemple des subventions reçues

#### *Illustration (1/4)*

#### **Cas d'une convention de ressource affectée en excédent de trésorerie**

Un organisme reçoit de la part de l'État en 2015 une notification de subvention (100 k€) afin de réaliser un équipement dans le cadre d'un projet de recherche (subvention sous conditions de réalisation). L'État verse les fonds à l'organisme, en tant qu'avance, début 2015.

L'opération a été initialement comptabilisée en tant que ressource affectée. Elle a donné lieu à la comptabilisation d'une immobilisation (dépense) pour 45 k€ en 2015.

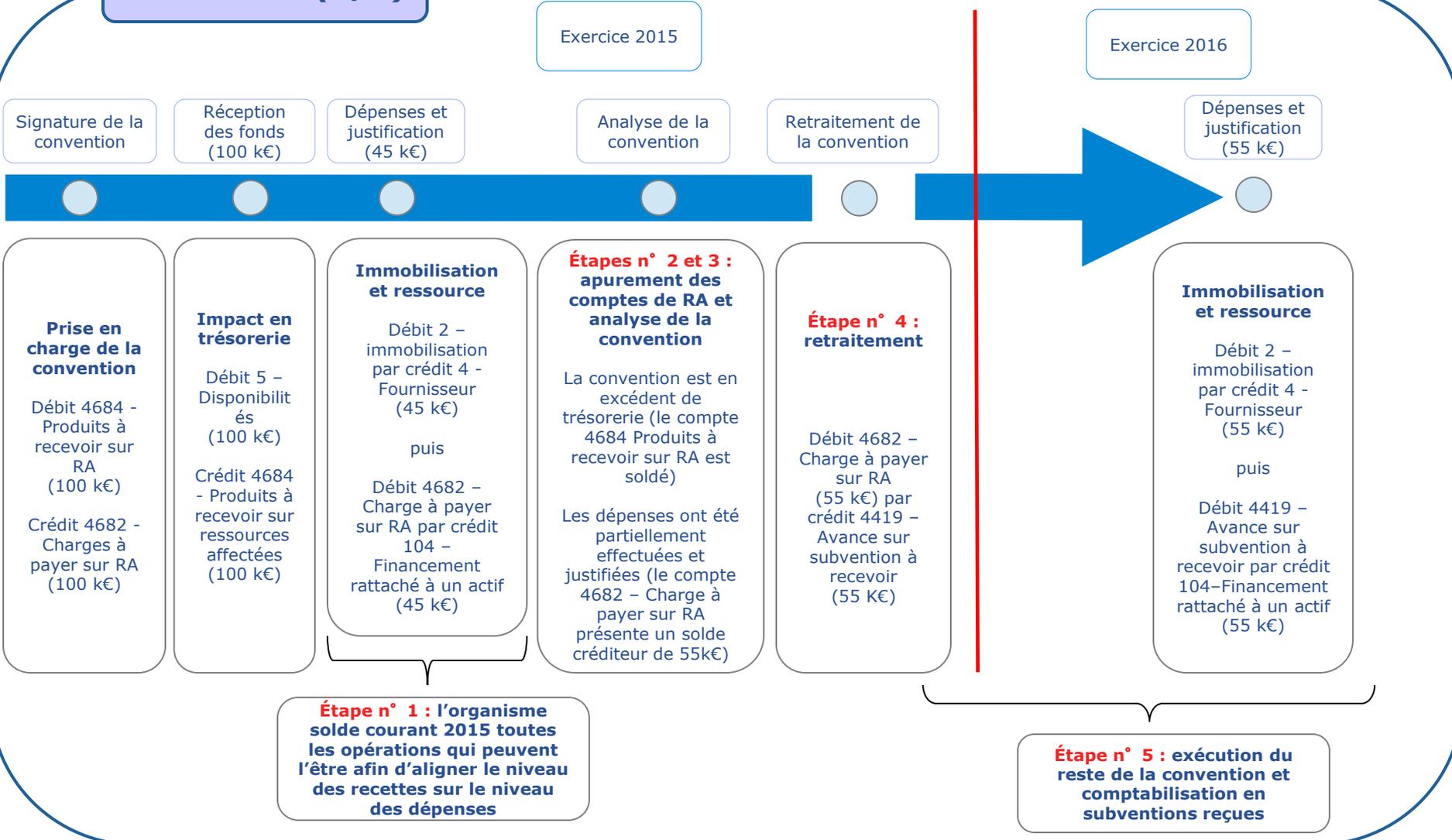
Dans le cadre de la disparition des ressources affectées, ces fonds sont retraités en opérations pour compte propre en comptabilité générale (recettes fléchées en comptabilité budgétaire). Après analyse de la convention qui lie l'organisme à l'État, l'agent comptable identifie que ces opérations pour compte propre correspondent à des subventions soumises à condition de réalisation.

**Comment l'organisme retraite-t-il la convention de ressource affectée en opération pour compte propre (subvention soumise à condition de réalisation) ?**

# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## c) Le retraitement en compte propre L'exemple des subventions reçues

### Illustration (2/4)



### c) Le retraitement en compte propre L'exemple des subventions reçues

#### *Illustration (3/4)*

#### **Cas d'une convention de ressource affectée en attente de trésorerie**

Un organisme reçoit de la part de l'État en 2015 une notification de subvention (100 k€) afin de réaliser un équipement dans le cadre d'un projet de recherche (subvention sous conditions de réalisation). L'État ne verse aucune avance de fonds à l'organisme, qui doit pré-financer l'opération sur ses fonds propres.

L'opération a été initialement comptabilisée en tant que ressource affectée. Elle a donné lieu à la comptabilisation d'une immobilisation (dépense) pour 45 k€ en 2015.

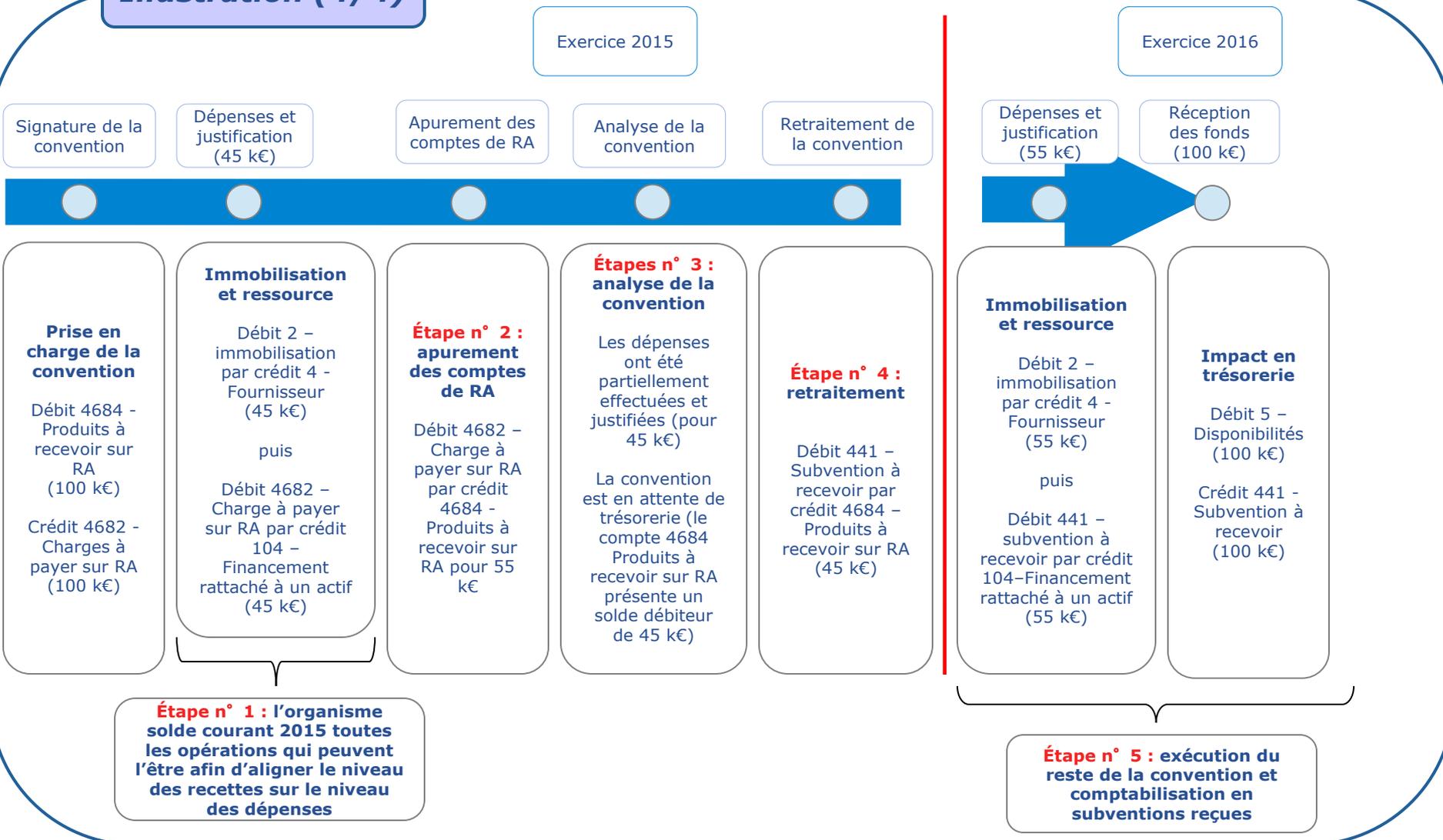
Dans le cadre de la disparition des ressources affectées, ces fonds sont retraités en opérations pour compte propre en comptabilité générale (recettes fléchées en comptabilité budgétaire). Après analyse de la convention qui lie l'organisme à l'État, l'agent comptable identifie que ces recettes fléchées correspondent à des subvention soumises à condition de réalisation en comptabilité générale.

**Comment l'organisme retraite-t-il la convention de ressource affectée en opération pour compte propre (subvention soumise à condition de réalisation) ?**

# II. Le retraitement budgétaire et comptable

## c) Le retraitement en compte propre L'exemple des subventions reçues

### Illustration (4/4)



# Retraitement budgétaire et comptable des opérations comptabilisées en ressources affectées

## **I. Le dispositif des ressources affectées et ses limites**

- a) Le dispositif des ressources affectées
- b) Les limites du dispositif des ressources affectées

## **II. Le retraitement budgétaire et comptable**

- a) La préparation du retraitement comptable
- b) Le retraitement en comptes de tiers
- c) Le retraitement en compte propre

## **III. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées**

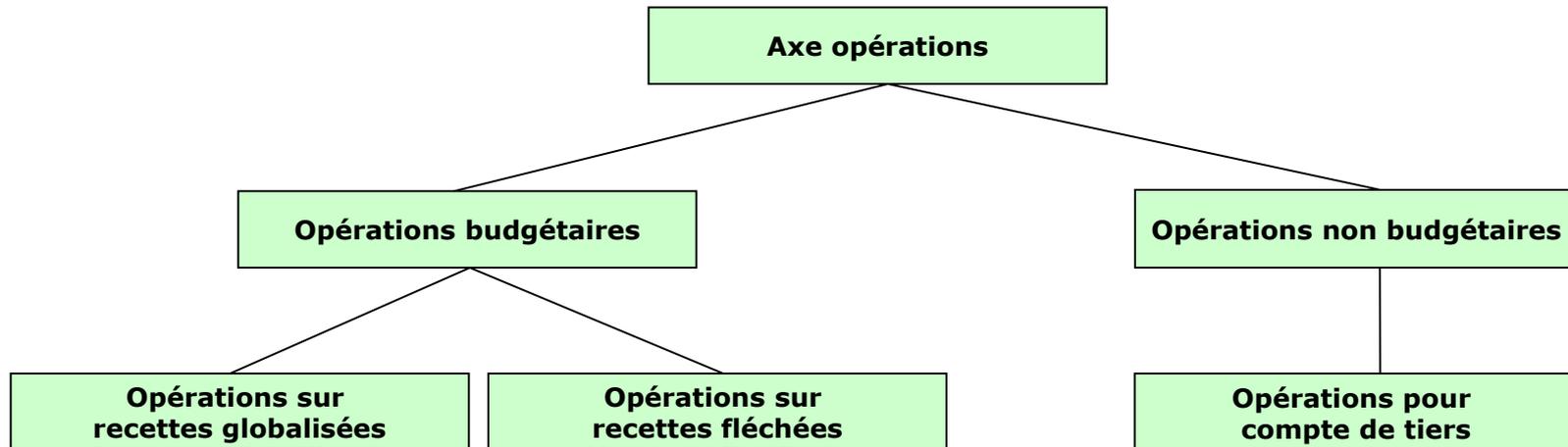
- a) Le pilotage des opérations pour compte de tiers
- b) Le pilotage des recettes fléchées

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### Concepts de base

Les organismes pilotent leurs opérations à travers un axe « opérations ». Cet axe permet d'assurer un suivi :

- des opérations budgétaires (en recettes fléchées ou globalisées)
- ou des opérations non budgétaires (pour compte de tiers).



## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### a) Le pilotage des opérations pour comptes de tiers

#### Concepts de base

Les opérations pour compte de tiers sont pilotées :

- par la trésorerie de l'organisme, dans le cadre du plan de trésorerie (en prévision et en exécution) ;
- par la comptabilité auxiliaire fournisseur et client, dans le cadre d'une auxiliarisation des comptes 467x1 - opérations pour compte de tiers débiteur et 467x2 - opérations pour compte de tiers créateur.

Par ailleurs, l'organe délibérant est informé (en prévision et en exécution) des opérations pour compte de tiers menées par l'organisme sur l'exercice via le tableau des opérations pour compte de tiers et le tableau d'équilibre financier.

Les opérations pour compte de tiers sont **non limitatives**.

#### Pour aller plus loin...

Les opérations pour compte de tiers doivent faire l'objet d'un pilotage. Ce pilotage se fonde sur les prévisions d'encaissement et de décaissement qu'elles induisent.

Ces prévisions se font sur la base de la connaissance qu'ont les ordonnateurs et les comptables du niveau d'exécution des opérations pour compte de tiers, éventuellement avec l'aide des informations portées par la comptabilité auxiliaire fournisseur et client.

Le tableau des opérations pour compte de tiers et le tableau d'équilibre financier doivent permettre à l'organisme de mesurer les flux de trésorerie induits par les opérations pour compte de tiers et de les articuler le cas échéant avec son activité pour compte propre (c'est à dire son activité budgétaire).

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### a) Le pilotage des opérations pour comptes de tiers

#### Concepts de base

Les prévisions d'encaissement et de décaissement liées aux opérations pour compte de tiers doivent être effectuées opération par opération, afin d'assurer la qualité des prévisions du plan de trésorerie. Ces prévisions sont synthétisées, pour chaque opération ou regroupement d'opérations de même nature, dans le **tableau des opérations pour compte de tiers**.

L'éventuel déséquilibre entre le total des prévisions de décaissement et le total des prévisions d'encaissement de l'exercice liées aux opérations pour compte de tiers contribue à la variation de trésorerie globale de l'organisme (en excédent ou en déficit).

#### Illustration 1/3

Tableau des opérations pour compte de tiers

Opérations ou regroupements d'opérations de même nature	Comptes	Libellé	Prévisions de décaissements	Prévisions d'encaissements
Opérations « Financements européens »	C 443 C 467	Opérations avec les organismes publics Autres opérations pour compte de tiers	50 k€	150 k€
Opérations « Financements État »	C 443 C 467	Opérations avec les organismes publics Autres opérations pour compte de tiers	100 k€	250 k€
Opérations « Convention de mandat privé »	C 467x1 C 467x2	Opérations pour compte de tiers débiteur Opérations pour compte de tiers créditeur	150 k€	200 k€
<b>TOTAL</b>			<b>300 k€</b>	<b>600 k€</b>

Dans le cadre de l'élaboration budgétaire N, un organisme identifie trois opérations pour compte de tiers. Pour ces trois opérations cumulées, les prévisions d'encaissement (600 k€) dépassent les prévisions de décaissement (300 k€). La différence entre prévisions d'encaissements et de décaissements sur ces opérations pour compte de tiers va contribuer à une augmentation de trésorerie liée aux opérations pour compte de tiers. Cette augmentation pourra être compensée en N+1 par une diminution de trésorerie liée aux opérations pour compte de tiers si les décaissements pour ces mêmes opérations sont supérieurs aux encaissements.

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### a) Le pilotage des opérations pour comptes de tiers

#### Concepts de base

Afin de piloter efficacement la trésorerie de l'organisme, la variation de trésorerie liée aux opérations pour compte de tiers doit pouvoir être identifiée et distinguée de la variation de trésorerie liée aux opérations budgétaires ou aux autres opérations non budgétaires.

Cette distinction contribue notamment à mettre en lumière la manière dont un organisme se finance. Le **tableau d'équilibre financier** synthétise ces enjeux de financement.

#### Illustration 2/3

Dans le cadre de l'exemple précédent, la variation de trésorerie liée aux opérations pour compte de tiers était positive de 300 k€ en N. Cet abondement de trésorerie liée aux opérations pour compte de tiers doit figurer en tableau d'équilibre financier, afin d'affiner l'analyse des mouvements de trésorerie liés à la programmation budgétaire (solde budgétaire).

En l'espèce, les 300 k€ d'excédent de trésorerie liée aux opérations pour compte de tiers viennent équilibrer un solde budgétaire déficitaire (-250 k€)\*.

\* Les opérations pour comptes de tiers peuvent également induire une variation de trésorerie déficitaire, en cas de décaissements de l'exercice liées aux opérations pour compte de tiers supérieures aux encaissements de l'exercice liées aux opérations pour compte de tiers. La trésorerie s'équilibrera alors soit par un solde budgétaire excédentaire, soit par un prélèvement sur trésorerie disponible.

**Tableau d'équilibre financier**

Financements		Besoins	
Solde budgétaire (déficit)	250 k€		Solde budgétaire (excédent)
Remboursement d'emprunts			Nouveaux emprunts
Opérations au nom et pour le compte de tiers (décaissements de l'exercice)	300 k€	600 k€	Opérations au nom et pour le compte de tiers (encaissements de l'exercice)
Total des opérations ayant un impact de trésorerie négatif	550 k€	600 k€	Total des opérations ayant un impact de trésorerie positif
Variation de trésorerie (abondement)	50 k€		Variation de trésorerie (prélèvement)

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### a) Le pilotage des opérations pour comptes de tiers

#### Concepts de base

Les encaissements et décaissements liés aux opérations pour compte de tiers doivent également être planifiés à un niveau infra annuel dans le cadre du **plan de trésorerie de l'organisme**. Ce plan doit permettre de mesurer, mois par mois, les impacts des mouvements de trésorerie liés aux opérations pour comptes de tiers sur la trésorerie globale de l'organisme. Il permet également de s'assurer que la trésorerie de l'organisme ne tombe jamais en deçà d'un certain seuil.

#### Illustration 3/3

#### Plan de trésorerie

	Jan.	Fev	Mars	Avr.	Mai	Juin	Juill.	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Dec.	Variation totale annuelle
Solde initial (début de mois)	0	0	0	100	100	100	100	250	250	250	250	200	
<b>Encaissements</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>250</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>350</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>200</b>	<b>0</b>	<b>1600</b>
Encaissements budgétaires	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	0	0	1000
Encaissements pour compte de tiers	0	0	150	0	0	0	250	0	0	0	200	0	600
<b>Décaissements</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>150</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>200</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>250</b>	<b>150</b>	<b>1250</b>
Décaissements budgétaires	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	150	1250
Décaissements pour compte de tiers	0	0	50	0	0	0	100	0	0	0	150	0	300
Solde final (fin de mois)	0	0	100	100	100	100	250	250	250	250	200	50	50

Dans le cadre de l'exemple précédent, l'organisme élabore son plan de trésorerie prévisionnel. Le total annuel des encaissements (600 k€) et décaissements (300 k€) pour compte de tiers identifiés précédemment est réparti mensuellement afin de mesurer l'impact des opérations pour compte de tiers sur le profil de trésorerie l'organisme.

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### b) Le pilotage des recettes fléchées

#### Concepts de base

Les opérations sur recettes fléchées sont pilotées :

- Via le tableau des opérations sur recettes fléchées produit obligatoirement pour information en vue du vote du tableau des autorisations budgétaires ;
- Via le plan de trésorerie qui isole les encaissements et les décaissements relatifs à ces opérations et permet de visualiser les impacts attendus mois par mois ;

#### Pour aller plus loin...

Il est nécessaire de piloter les opérations fléchées sur la base:

- des éléments contractuels mis à disposition (échéanciers de versement d'avance, de paiement...)
- des prévisions d'activité (niveau de dépenses prévu en AE et CP pour un exercice déterminé).

Contrairement aux opérations pour compte de tiers, les opérations sur recettes fléchées s'exécutent dans un cadre limitatif, le calibrage des AE et des CP est donc crucial dans le cadre du pilotage de la soutenabilité budgétaire car ces opérations génèrent de forts décalages de trésorerie d'un exercice sur l'autre.\*

\* Les organismes qui souhaitent approfondir la notion de pilotage par les opérations sur recettes fléchées peuvent se référer au Dossier de Prescriptions Générales, tome 2 « Budget », disponible sur le site du Forum de la Performance.

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### b) Le pilotage des recettes fléchées

#### Concepts de base

Les prévisions d'encaissement et de décaissement liées aux opérations sur recettes fléchées doivent être effectuées opération par opération ou par regroupement d'opérations (familles homogène), afin d'assurer la qualité des prévisions budgétaires. Ces prévisions sont synthétisées, pour chaque opération ou regroupement d'opérations de même nature, dans le **tableau des opérations sur recettes fléchées**.

L'éventuel déséquilibre entre le total des prévisions de décaissement et le total des prévisions d'encaissement de l'exercice liées à ces opérations contribue à la variation de trésorerie globale de l'organisme (en excédent ou en déficit).

#### Illustration 1/2

Un contrat de recherche est élaboré pour un montant d'1,4 M€ sur 3 ans.

Une avance sera versée la première année pour 1 M€.

L'organisme prévoit de recruter des post doctorants pour un coût d'1,3 M€ sur 3 ans. En N, compte tenu des difficultés à recruter, seuls 0,25 M€ sont prévus, contre 0,35 M€ les années suivantes.

En fonctionnement, 0,1 M€ sont prévus sur toute la période concernée.

## II. Le pilotage des opérations pour compte de tiers et des recettes fléchées

### b) Le pilotage des recettes fléchées

#### Illustration 2/2

	Antérieures à N non dénouées	N	N+1	N+2	N+3	TOTAL
<b>Position de financement des opérations fléchées en début d'exercice (a)</b>						
<b>Recettes fléchées (b)</b>	-	1 000 000	-	-	400 000	1 400 000
Financements de l'État fléchés						
Autres financements publics fléchés		1 000 000			400 000	1 400 000
Recettes propres fléchées						
<b>Dépenses sur recettes fléchées CP (c)</b>	-	260 000	585 000	540 000	15 000	1 400 000
Personnel						
AE=CP		250 000	525 000	525 000	-	1 300 000
Fonctionnement						
AE		20 000	50 000	30 000	-	100 000
CP		10 000	60 000	15 000	15 000	100 000
Intervention						
AE		-				
CP		-				
Investissement						
AE		-				
CP		-				
<b>Solde budgétaire de l'exercice résultant des opérations fléchées (b) - (c)</b>	-	740 000	- 585 000	- 540 000	385 000	-

On remarque combien potentiellement ce type d'opération peut impacter en plus ou en moins le solde budgétaire : le premier exercice est excédentaire grâce à l'avance versée et en N+1, N+2 à l'inverse l'organisme devra puiser dans sa trésorerie pour faire face à ses besoins de paiement, jusqu'au versement du solde en N+3.