

**MISE EN ŒUVRE DES TITRES I ET III DU DECRET
N°2012-1246 RELATIF A LA GESTION
BUDGETAIRE ET COMPTABLE PUBLIQUE (GBCP)
DANS LES ORGANISMES**

Dossier de prescriptions générales

Fascicule 3 : Dépense

VERSION 3.3

SOMMAIRE

Légende des symboles utilisés dans le document.....	5
Avertissement.....	5
PREAMBULE	6
1 Principes généraux et objets de gestion.....	7
1.1 Principes structurants	7
1.1.1 La mise en œuvre de nouvelles modalités de gestion	7
1.1.2 La nouvelle approche de l'exécution de la dépense	8
1.1.3 Une démarche reposant sur la généralisation du contrôle interne.....	9
1.2 Description générale du processus	10
1.3 Définitions.....	11
1.3.1 L'engagement ou engagement juridique (EJ)	11
1.3.2 Le service fait	11
1.3.3 La demande de paiement	12
1.3.4 Le paiement	13
2 Référentiels.....	14
2.1 Les référentiels budgétaires	14
2.1.1 Nomenclature par nature.....	14
2.1.2 Nomenclature par destination.....	14
2.1.3 Nomenclature par opération.....	15
2.1.4 Organisation budgétaire	16
2.2 Les référentiels comptables.....	17
2.2.1 Entités comptables	17
2.2.2 Plan comptable et normes comptables des organismes.....	19
2.3 Le référentiel des tiers fournisseurs.....	19
2.4 Les autres référentiels.....	20
2.4.1 Les référentiels relatifs aux axes d'analyse	20
2.4.2 Le référentiel des natures d'achats.....	20
2.4.3 Les typologies de dépenses.....	20
2.5 Les imputations budgétaires, comptables et analytiques et autres informations de la dépense	21
3 Processus standard	22
3.1 Présentation du processus	22
3.2 Rôles et habilitations.....	22
3.3 P1 : Décider une dépense	22
3.4 P2 : Réaliser une dépense	26
3.4.1 Le service fait	27
3.4.2 Ordonnancement et prise en charge.....	30
3.4.3 Mise en paiement	34
3.4.4 Le paiement à échéance et le pilotage des crédits de paiement	35
3.4.5 Suivi de la performance du processus.....	36
3.5 La dématérialisation des processus et des pièces.....	36
4 Variantes et compléments	37
4.1 Variantes du processus liées à des natures de dépenses particulières	37
4.2 Réservations d'AE.....	40
4.3 Accès du contrôleur budgétaire au système d'information.....	40
4.4 Paiement collectif et validation en masse de demandes de paiement	42
4.5 Règles de budgétisation	43
4.5.1 Le lien entre les règles de budgétisation et de consommation des AE et CP	43
4.5.2 Le principe d'annualité des AE et ses dérogations	43
4.5.3 Le principe d'annualité des CP	44
4.5.4 Les principes de budgétisation et de consommation des AE et des CP dans le cas général.....	44
4.5.5 Les dérogations aux principes	44
4.6 Pilotage par les AE sous contrainte des CP.....	45
4.7 Restes à payer.....	46
4.8 Échéanciers de CP	46
5 Gestion des corrections et annulations	48
5.1 Avoirs.....	48
5.2 Corrections d'erreurs sur un flux standard avec engagement et service fait	49
5.2.1 Corrections relatives à une erreur sur l'imputation de comptabilité générale	50
5.2.2 Corrections relatives à une erreur sur l'imputation de comptabilité budgétaire	51

5.3	Cas général de la correction d'une DP.....	52
5.4	Cas général de la correction du service fait.....	52
5.5	Cas général de la correction de l'engagement juridique	53
5.6	Contrôles d'intégrité et de cohérence du système d'information.....	54
6	Déclinaison du processus suivant les différentes catégories de dépenses	55
6.1	Dépenses relevant de l'ordonnance sur les marchés publics	55
6.1.1	La commande publique	55
6.1.2	Gestion des avances	60
6.1.3	Acomptes.....	65
6.1.4	Retenue de garantie	66
6.1.5	Les pénalités	68
6.1.6	Les indemnités de dédit.....	71
6.1.7	Les indemnités d'attente	73
6.1.8	La réfaction	75
6.1.9	Les indemnités de résiliation	76
6.1.10	Restitutions des pièces relatives aux marchés.....	77
6.2	Gestion des dépenses hors marché	78
6.2.1	Les baux.....	78
6.2.2	Les dépenses d'intervention	79
6.2.3	Conventions de mandat.....	81
6.2.4	Les autres contrats.....	82
6.3	Cas de gestion particuliers.....	82
6.3.1	Les frais divers	82
6.3.2	Intérêts moratoires.....	82
6.3.3	Montant de la DP supérieur à la commande / au service fait.....	83
6.3.4	Gestion des arrondis.....	83
6.3.5	Gestion des devises	83
6.3.6	Gestion de la TVA.....	85
6.3.7	Escompte.....	86
6.3.8	L'affacturage	86
6.3.9	Les cessions-oppositions.....	87
6.3.10	etc. Compensation légale.....	88
6.3.11	La carte d'achat	88
6.3.12	Les régies	89
6.4	Facturation interne	90
6.5	Les contrats pluriannuels.....	90
6.6	Opérations avec impact comptable particulier	91
6.6.1	Les dépenses de personnel	91
6.6.2	Gestion des actifs.....	91
6.6.3	Opérations non budgétaires	92
6.6.4	Tickets restaurant	94
7	Vue d'ensemble complétée	97
8	Choix organisationnels	98
8.1	Récapitulatif des fonctions et rôles	98
8.2	Centre de service partagé (CSP).....	99
8.3	Service facturier.....	100
8.4	Dispositifs de contrôle	103
8.4.1	Contrôle interne et audit.....	103
8.4.2	Contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)	104
8.4.3	Contrôle allégé en partenariat	105
8.5	Dématérialisation	106
8.5.1	Présentation générale de la dématérialisation	106
8.5.2	La dématérialisation des principaux objets de gestion de la chaîne de dépense	107
9	Synthèse des Impacts budgétaires-comptables.....	110
9.1	Principes.....	110
9.2	Tableau de synthèse des impacts comptables	112
10	Restitutions.....	113
11	Annexe : LES MARCHES DE PARTENARIAT	115
11.1	Présentation générale du processus	115
11.2	Description du processus.....	116
11.2.1	Sous-processus « préfinancement du marché de partenariat».....	116

11.2.2	Réception du bien.....	122
11.2.3	Financement externe de l'actif.....	124
11.2.4	Sous-processus « financement du marché de partenariat».....	124
11.2.5	Sortie du bien.....	126

LEGENDE DES SYMBOLES UTILISES DANS LE DOCUMENT

Dans l'ensemble des fascicules du DPG, des icônes sont utilisées pour signaler :

Une prescription réglementaire	
Une recommandation	
Une bonne pratique	
Une mauvaise pratique ou une pratique obsolète	
Une nouveauté liée au GBCP	

AVERTISSEMENT

Le présent fascicule est structuré par la description des processus opérationnels. Il est conçu pour être consulté indépendamment des autres fascicules et est constitué de 5 parties principales :

- les principes structurant la nouvelle approche du processus et sa description générale (paragraphe 1) ;
- les référentiels et invariants communs avec les autres processus (paragraphe 2) ;
- la description du processus courant, dans sa version la plus simple (paragraphe 3) ;
- les variantes et compléments du processus courant (paragraphe 4, 5) ;
- les cas de gestion plus complexes (paragraphe 6, 7) ;
- les aspects organisationnels.

L'objectif est d'exposer en un premier temps les cas de gestion les plus courants, applicables à tous types d'organismes, puis de traiter de manière individuelle les cas de gestion plus complexes. Les traitements en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale sont déclinés pour chaque cas de gestion.

PREAMBULE

Le présent document a pour objet de traiter le domaine de la dépense pour lequel le décret GBCP a un impact particulièrement important tant dans le déroulement des procédures opérationnelles que dans les changements d'organisation induits par leur mise en œuvre.

Dans la continuité de la loi organique relative aux Lois de Finances (LOLF) de 2001, la mise en œuvre du décret GBCP a pour enjeu majeur d'accroître l'efficacité et la performance en matière de gestion publique en revisitant notamment les procédures associées, le rôle des intervenants dans ces procédures et les organisations correspondantes.

Les processus décrits permettent de présenter le lien entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, en introduisant pour chaque cas de dépense leurs modalités d'enregistrement. L'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire met en lumière les impacts de l'exécution budgétaire et comptable sur la situation patrimoniale des organismes publics.

L'exécution de la dépense repose sur le pilotage par les autorisations d'engagement (AE). Ainsi, les AE constituent un « volume » de crédits que l'organisme peut utiliser pour répondre à ses besoins. Les AE ne sont pas des objets de gestion ; ils représentent les capacités de dépenses de l'organisme.

Les dépenses sont engagées pour leur montant total (montant ferme total engagé la première année pour des dépenses se dénouant sur plusieurs années), avec en regard les échéanciers de crédits de paiement (CP) nécessaires pour couvrir, jusqu'à leur dénouement, l'ensemble des paiements associés.

Les dépenses sont ainsi exécutées en meilleure cohérence avec la gestion opérationnelle d'une part et avec les capacités de financement de l'organisme d'autre part. Le pilotage par les AE accroît la visibilité sur la dépense et favorise la sincérité de la prévision budgétaire.

Les modalités de mise en œuvre opérationnelle du processus doivent être définies en fonction du contexte de chaque organisme (taille de l'organisme, volume, nature et enjeux des dépenses réalisées).

Pour les solutions informatiques dédiées aux organismes de taille modeste, il est demandé de respecter les principales fonctionnalités correspondant aux processus standards décrits dans le DPG¹.

Concernant les fonctionnalités plus complexes ou les cas de gestion spécifiques (traitées dans les variantes, compléments ou typologies particulières), il est demandé à ces systèmes d'information d'en permettre la tenue comptable et budgétaire, sans pour autant en automatiser la gestion complète. Les systèmes d'information devront, toutefois, garantir la cohérence et la traçabilité des données saisies ainsi que leur restitution.

¹ Toutefois, certaines dérogations sont possibles : cf. annexe 5 « les simplifications » du présent DPG.

1 PRINCIPES GÉNÉRAUX ET OBJETS DE GESTION

1.1 Principes structurants

1.1.1 La mise en œuvre de nouvelles modalités de gestion



Une gestion budgétaire conforme au décret GBCP

Les dépenses budgétaires sont intégralement exécutées en AE et en CP.

La généralisation des AE à toutes les dépenses doit permettre d'assurer un pilotage de la gestion tant en *infra* annuel qu'en pluriannuel.

La gestion distincte des CP de celle des AE permet de fluidifier la gestion de façon à payer les créanciers dans les délais prévus, sans contrainte limitative à des niveaux détaillés, au plus près de la trésorerie, le dispositif étant sécurisé par le pilotage des AE et le suivi continu des besoins en CP.

L'enregistrement et la certification du service fait valorisé (en euros) doivent permettre de tenir la comptabilité générale au plus près du fait générateur, conformément aux principes de droits constatés.

Les responsables opérationnels doivent à cet effet s'approprier la phase de réception (constatation du service fait, puis certification du service fait) et en rechercher la fiabilité, le service fait conditionnant la sincérité et l'exhaustivité de la comptabilité générale ainsi que l'émission de la demande de paiement (DP).

Une logique de pilotage par les AE

En cohérence avec les macro-processus d'élaboration du budget et d'allocation des moyens budgétaires le macro-processus d'exécution de la dépense s'inscrit dans une logique de pilotage par les AE. Dans cette logique et pour ce qui concerne l'exécution des dépenses, les responsables opérationnels sont incités à :

- se concentrer sur la gestion et sur le pilotage des AE afin de suivre et d'identifier les engagements à venir et d'établir la prévision des besoins en CP correspondante ;
- développer la qualité des engagements pour améliorer la qualité comptable et permettre la prévision des besoins de CP associés aux AE ;
- rechercher la fiabilité de la phase de réception par son anticipation au niveau des engagements juridiques (gestion en quantité, gestion de dates de livraisons prévisionnelle, gestion d'une nature de dépense permettant de déduire le compte général à imputer lors du service fait, etc.).

Le pilotage des besoins en CP pour assurer les paiements, conséquence des engagements passés

Le pilotage des CP, **en phase avec la gestion de la trésorerie**, a pour objectif de fluidifier les paiements par une anticipation continue des besoins de CP en fonction des engagements passés et prévus.

Le pilotage par les AE et le suivi de l'exécution permettent d'évaluer les besoins en CP en *infra*-annuel comme en pluriannuel (échanciers de CP).

A court terme, le paiement d'une dépense engagée avec un service fait certifié est inéluctable et sa réalisation doit être anticipée. La mise en œuvre du paiement à échéance contribue à la maîtrise de l'évaluation des besoins en CP, la consommation des CP n'ayant plus lieu lors de la prise en charge par l'agent comptable, mais à la date d'échéance du paiement. Le délai de paiement qui court à partir de la date de réception de la facture (et qui peut être anticipé dès la réception) permet de mettre en œuvre les moyens nécessaires pour garantir la disponibilité des CP au moment du paiement (ou de décaler, si nécessaire, la date d'échéance).

Ces nouvelles modalités de gestion ne sont pas compatibles avec la mise en place de contrôles limitatifs de CP positionnés sur des niveaux très fins de l'organisation ou des natures de dépenses (micro-enveloppes).



Il est recommandé de positionner les contrôles limitatifs au niveau des enveloppes budgétaires votées, ou à défaut au niveau où peut être réalisé le pilotage des CP² (au niveau des ordonnateurs secondaires ou délégués lorsque ceux-ci sont définis dans l'organisation, par exemple).

Une recherche d'efficience de la chaîne de la dépense et des modalités de contrôle

La professionnalisation des acteurs de la chaîne de la dépense doit permettre d'améliorer l'efficience de la chaîne et de recentrer les acteurs métier vers leurs missions premières.

La mutualisation des fonctions supports (traitement et suivi des engagements juridiques, achats) permet de professionnaliser les acteurs et de maîtriser les coûts des fonctions financières.



En particulier, afin de favoriser l'efficience, il est recommandé de limiter le nombre d'acteurs intervenant pour la saisie de chaque acte dans le système d'information. Le principe d'un acteur de saisie auquel succède un acteur de contrôle/validation doit autant que possible être généralisé. D'autres contrôles peuvent être organisés *a posteriori* pour vérifier d'une part l'exactitude des actes saisis, et, d'autre part, le bon fonctionnement du processus lui-même.

De même, les contrôles bloquants sont autant que possible limités de façon à favoriser la fluidité de la chaîne ; la fiabilité du processus de dépense est assurée par le renforcement de la démarche de contrôle interne ; une structure d'audit interne doit être chargée d'évaluer le degré de maîtrise des opérations budgétaires et comptables et la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable³.

Pour les organismes avec effectifs réduits, où le même acteur réalise l'ensemble des traitements de dépense, la mise en œuvre de procédures de contrôle adaptées est particulièrement recommandée.

1.1.2 La nouvelle approche de l'exécution de la dépense

Le macro-processus d'exécution de la dépense s'inscrit dans la chaîne de la dépense (qui s'étend également aux processus administratifs, juridiques et techniques, pour les différentes natures de dépenses). Il a pour finalité de permettre l'exécution des dépenses, dans les meilleures conditions de qualité, coût et délais, conformément à la stratégie de l'organisme et en fonction des ressources budgétaires disponibles.

Les objectifs attendus de la mise en œuvre du macro-processus sont de trois ordres :

Améliorer la prévision des dépenses

L'exécution de la dépense repose sur le pilotage par les AE qui se traduit notamment par la planification, et le cas échéant la programmation⁴, et le suivi des engagements juridiques nécessaires à la réalisation des activités de l'organisme.

L'exécution de la dépense repose également sur le pilotage des CP qui se traduit par la nécessité pour les gestionnaires de piloter les besoins en CP en fonction du dénouement prévisible des dépenses engagées.

De ce fait, l'ordonnateur est impliqué directement dans le pilotage de la trésorerie de l'organisme.

Améliorer le suivi et le pilotage des dépenses :

- gérer au mieux les ressources allouées ;
- partager les informations entre les acteurs ;
- améliorer la visibilité des gestionnaires sur la dépense ;

² Article 216 du décret GBCP.

³ Article 216 à 218 du décret GBCP.

⁴ La distinction entre programmation et planification est précisée dans le fascicule budget du présent dossier de prescriptions générales.

- optimiser les délais de paiement ;
- mettre en place un suivi des dépenses par les échéanciers de CP permettant d'appréhender les besoins en CP tout au long de l'exercice ;
- identifier les restes à payer en fin d'exercice.

Améliorer l'exécution des dépenses :

- professionnaliser les rôles ;
- mutualiser certains rôles.

1.1.3 Une démarche reposant sur la généralisation du contrôle interne⁵

La fluidification des processus et le pilotage de la gestion reposent sur une structuration optimisée de la chaîne de traitement de la dépense et sur le renforcement de la démarche de contrôle interne. Les verrous et contrôles *a priori* grevant l'efficacité sont remplacés par des contrôles *a posteriori*, lorsque la nature des risques le permet.

Les contrôles au sein des services métiers

Au sein des services métiers, les principes de contrôles suivants sont mis en application : l'autocontrôle, le contrôle mutuel, le contrôle de supervision :

- les contrôles sont définis en fonction des risques et des enjeux, et sont positionnés au plus près de la naissance des risques ;
- la cotation des risques par cas de dépenses permet de hiérarchiser les contrôles à réaliser.

Pour les organisations les plus complexes, une fonction de pilotage de l'ensemble du processus permet d'en assurer l'efficacité (qualité, délais, productivité). Une fonction d'audit et d'évaluation de la chaîne pour s'assurer de la qualité des dispositifs de contrôle interne doit également être mise en œuvre.

Pour des organisations plus simples, l'esprit du dispositif doit autant que possible être pris en compte, par exemple, par la mise en œuvre de contrôles *a posteriori* par sondage des actes de gestion.



Les contrôles du comptable

L'application des principes énoncés dans le paragraphe précédent pour les services métiers a pour effet de définir un nouvel équilibre dans la chaîne d'exécution de la dépense.

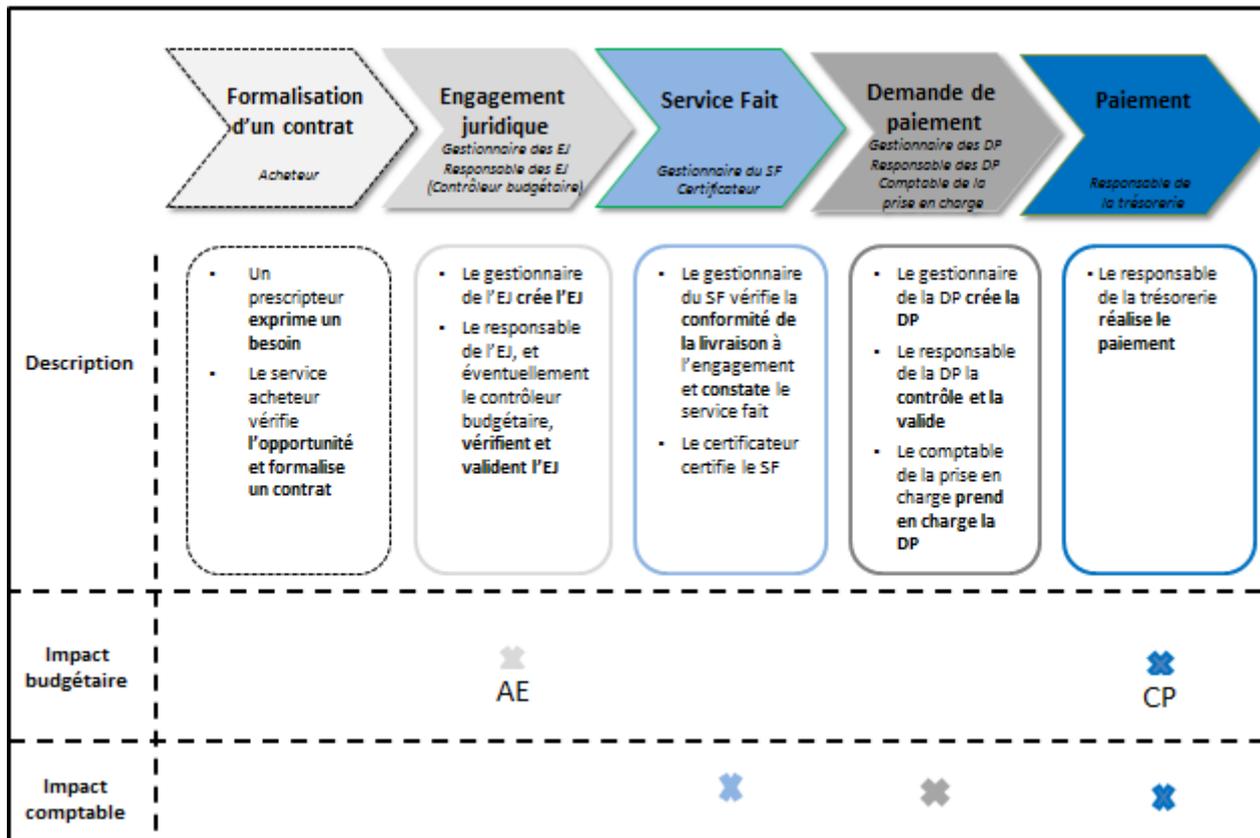
Les contrôles sont renforcés en amont, lors de l'instruction du besoin et de l'engagement de la dépense, et permettent l'adaptation des contrôles exercés par le comptable en bout de chaîne (contrôle hiérarchisé de la dépense et / ou contrôle allégé en partenariat⁶ ; cf. *infra* partie consacrée à ces deux types de contrôle).

⁵ Article 42 du décret GBCP.

⁶ Article 42 du décret GBCP.

1.2 Description générale du processus

Le schéma ci-dessous décrit le processus nominal dans le cadre d'un achat :



VUE GÉNÉRALE DU PROCESSUS DE LA DEPENSE

Dans le cas le plus général, le macro-processus d'exécution de la dépense donne lieu à cinq impacts en comptabilités budgétaire et générale :

- Deux impacts budgétaires :
 - consommation d'AE (lors de la validation de l'engagement juridique en tant qu'objet de gestion),
 - consommation de CP (au moment du paiement) ;
- Trois impacts en comptabilité générale :
 - certification du service fait (compte de charge ou d'immobilisations / compte « factures non parvenues »),
 - prise en charge de la DP (« factures non parvenues » / compte fournisseur),
 - décaissement (compte fournisseur / compte de trésorerie).

1.3 Définitions

1.3.1 L'engagement ou engagement juridique (EJ)



L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire⁷.

Il peut prendre, par exemple, la forme d'un bon de commande, d'un contrat ou d'une décision attributive de subvention, etc.

Les dépenses sont imputées selon différents critères d'imputation : la nature, la destination, les opérations, les entités organisationnelles budgétaires ou les autres axes d'analyse (localisation, bénéficiaire, etc.).

La validation d'un engagement juridique par le responsable des EJ (ordonnateur de droit ou délégué) consomme les AE et se traduit par la génération d'une écriture en comptabilité budgétaire. La disponibilité des AE est contrôlée au moment de l'engagement, au niveau des enveloppes budgétaires annuelles votées par l'organisme.

La modification ou l'annulation d'un engagement a également un impact sur les AE et en comptabilité budgétaire suivant des règles strictes détaillées *infra*.

L'engagement juridique ne donne lieu en aucun cas à impact sur les CP (consommation, réservation, blocage etc.).

1.3.2 Le service fait

La procédure de service fait se déroule en deux étapes : constatation puis certification.

La constatation est effectuée par le service métier lors de la réception de la commande : elle consiste à réceptionner les biens ou prestations et de vérifier leur conformité à la commande. Elle ne donne lieu à aucune comptabilisation, mais permet de déterminer généralement la date d'effet du service fait, date contractuelle de la réception effective.



L'article 31 du décret GBCP dans son 1^o dispose que la certification du service fait, est l'acte par lequel l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation (ou plus généralement valide la réalisation des attendus de l'acte juridique).

La certification du service fait, par un acteur habilité (ayant qualité d'ordonnateur), donne lieu à une écriture en comptabilité générale (écriture valorisée sur un compte général correspondant à la nature de la dépense, charge ou immobilisation).

La certification du service fait n'a aucun impact en comptabilité budgétaire, mais seulement en comptabilité générale, et ne consomme ou réserve ni AE ni CP.

Le constat de service fait et la certification de service fait peuvent être concomitants dans la mesure où le certificateur de service fait est à même de réaliser les deux étapes.

Un service fait est toujours fait sur la base d'un engagement juridique.

⁷ Article 30 du décret GBCP.

Le montant cumulé des services faits ne peut dépasser le montant de l'engagement juridique auquel ceux-ci se réfèrent⁸ (pour une commande engagée de 100 euros, les services fait cumulés – cas de livraisons partielles par exemple - ne peuvent être valorisés à plus de 100 euros).

Les écritures comptables générées lors du service fait se font à partir des imputations portées par l'engagement juridique.



Elles peuvent être générées de manière automatique.

1.3.3 La demande de paiement

La demande de paiement est la matérialisation de l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge un paiement. Elle porte les imputations de comptabilité budgétaire et générale issues de l'engagement juridique et du service fait⁹ et se rapporte à des opérations aboutissant à un flux financier avec écritures budgétaires.

La demande de paiement est émise par les services de l'ordonnateur (hors service facturier) dans le cadre de la procédure d'ordonnancement des dépenses. Elle est prise en charge par l'agent comptable (contrôles et validation, portant comptabilisation de la demande de paiement par l'agent comptable).



L'ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense (article 32 du décret GBCP).

La demande de paiement résulte dans la plupart des cas de la liquidation d'une ou plusieurs factures, ou autres types de pièces associées à la dépense : avances, avoirs, acomptes, etc.

Organisation sans service facturier

L'ordonnancement, validé par l'ordonnateur, conclut la liquidation qui consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense. La liquidation permet de déterminer le montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers. La liquidation permet en particulier de procéder au rapprochement de l'acte juridique considéré avec le service fait certifié et les créances correspondantes.

La transmission des demandes de paiement entre l'ordonnateur et le comptable est réalisée au fil de l'eau. Le traitement des DP par le comptable est également effectué au fil de l'eau. En cas de rejet, celui-ci renvoie à l'ordonnateur les DP concernées au fur et à mesure de leur traitement.



La notion de bordereau de transmission n'a plus lieu d'être.



Organisation avec service facturier



Lorsqu'il est mis en place, un service facturier placé sous l'autorité d'un comptable public est chargé d'enregistrer et de mettre en paiement les factures ou autres documents établissant les droits acquis aux créanciers. Dans ce mode d'organisation, l'ensemble des factures parvient directement au service facturier sans transiter par les services métiers.

Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures et titres mentionnés à l'alinéa précédent et de la certification du service fait. Cette certification constitue l'ordre de payer défini aux articles 11 et 29 à 32 (article 41 du décret GBCP).

⁸ Dans le cas dérogatoire où les AE ne peuvent être engagées avant réception de la facture (cas des fluides par exemple), le service fait est toujours concomitant ou postérieur à la consommation des AE (dans ce cas la comptabilisation en charge - ou en immobilisation - est réalisée au moment de la prise en charge par le comptable).

⁹ : voir paragraphes 3.4.P1 et 3.4.P2

1.3.4 Le paiement



Le paiement est l'acte par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1er se libère de sa dette (article 33 du décret GBCP).

Le paiement est réalisé par le comptable. *Le paiement est fait par tout moyen ou instrument de paiement prévu par le code monétaire et financier, dans les conditions précisées par arrêté du ministre chargé du budget (article 34 du décret GBCP).*

L'émission du paiement, donne lieu à impact dans les deux comptabilités budgétaire et générale (date de comptabilisation = date d'émission du paiement)¹⁰ :

- génération d'une écriture de décaissement permettant de solder le compte fournisseur en comptabilité générale ;
- génération d'une écriture de comptabilité budgétaire de consommation des CP.

Les différents moyens de paiement possibles sont énoncés par l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques.



Afin de mieux maîtriser la trésorerie et les CP et de respecter les délais de paiement, il doit être possible de procéder au paiement à échéance et pour ce faire de définir pour chaque DP la date d'échéance du paiement (celle-ci peut être calculée à partir des règles habituelles : date de réception de la facture ou date du service fait si celui-ci est constaté après la réception de la facture, à laquelle est ajouté le délai de paiement).

Dans le cas général, la date de comptabilisation et de consommation des CP sera ainsi la date d'échéance de la DP. En cas de retard de paiement, la date d'échéance permettra de déterminer le montant des intérêts moratoires.

¹⁰ Rapprochement du décaissement avec la DP. L'impact en comptabilité budgétaire ne peut avoir lieu que si l'on dispose, en plus des caractéristiques du décaissement, des critères d'imputation budgétaire qui sont portés par la DP.

2 REFERENTIELS

Les objets de gestion précédemment définis (engagement juridique, service fait, DP) doivent porter les informations minimum pour assurer la génération, lors de leur validation, des écritures comptables et des consommations d'AE et de CP. Ces informations doivent faire l'objet de référentiels parfaitement identifiés et respectant la réglementation et les règles internes à l'organisme.

2.1 Les référentiels budgétaires



La comptabilité budgétaire est obligatoirement tenue en euros à partir des nomenclatures par nature, par destination et, le cas échéant, par opérations pour les dépenses.

Seule la nature présente un caractère limitatif au niveau des enveloppes de dépenses.

L'axe « Organisation budgétaire » permet de décrire les structures de l'organisme.

La budgétisation et le suivi budgétaire peuvent être réalisés au croisement des axes budgétaires, en fonction des besoins de pilotage de l'organisme.



2.1.1 Nomenclature par nature¹¹

La nomenclature par nature correspond aux trois ou quatre enveloppes de dépenses suivantes :

- personnel (qui comprend les rémunérations d'activité, les cotisations et contributions sociales, les prestations sociales et allocations diverses) ;
- fonctionnement ;
- investissement ;
- et le cas échéant, intervention.

L'enveloppe budgétaire constitue le niveau de spécialité des crédits et donc celui d'appréciation de leur limitativité ; elle représente le niveau de l'autorisation annuelle votée par l'organe délibérant.

Le texte institutif de l'organisme peut prévoir des sous-enveloppes limitatives au sein de chacune de ces enveloppes¹².

La budgétisation des dépenses et le suivi budgétaire sont effectués pour chaque enveloppe par nature.

En pratique, la budgétisation porte d'abord sur la destination et l'opération, elle est ensuite déclinée par nature.



2.1.2 Nomenclature par destination

Aux termes de l'article 178 du décret GBCP, les organismes présentent dans leurs documents budgétaires leurs dépenses ventilées par nature (personnel, fonctionnement, le cas échéant intervention, investissement) et par destination.

La destination indique la finalité de la dépense (qu'il s'agisse d'une activité, d'une finalité politique, d'une finalité stratégique, etc.). La qualification des destinations est propre à l'organisme et décidée en accord avec les tutelles.

Elle tient compte, le cas échéant et si cela apporte une plus-value en matière de pilotage, de la structuration du programme budgétaire dont l'organisme relève. Les autorités de tutelle peuvent demander à l'organisme de

¹¹ Article 178 du décret GBCP

¹² Article 178 du décret GBCP.

respecter des normes dans la détermination des destinations, de manière à assurer une cohérence des données et, le cas échéant, à permettre la consolidation pour des organismes ayant des activités proches.

L'axe « Destination » est défini suivant une hiérarchie de destinations, les niveaux supérieurs étant relatifs aux orientations stratégiques et les niveaux détaillés à leur déclinaison opérationnelle.

Le budget est élaboré et suivi sur la base des finalités stratégiques de l'organisme, déclinées au niveau opérationnel et ventilées par nature, ce qui se traduit au travers des référentiels budgétaires par des couples destination / nature.

La définition des destinations doit ainsi permettre la budgétisation et la programmation mais également le suivi de l'exécution des dépenses, c'est-à-dire qu'elle doit permettre de qualifier clairement les dépenses. Ainsi les gestionnaires doivent-ils pouvoir imputer leurs opérations de gestion de façon non ambiguës sur les destinations.



Il est déconseillé de définir des compartiments budgétaires limitatifs par destination afin de ne pas rigidifier l'exécution budgétaire des organismes.

La destination peut en revanche faire l'objet de la programmation et de son suivi, notamment lorsqu'elle revêt un caractère opérationnel.

Les modifications de répartition entre les différentes destinations relèvent de la responsabilité de l'ordonnateur. Il lui appartient d'en rendre compte à l'organe délibérant, lors du vote le plus proche d'un budget rectificatif, et lors de l'examen du compte financier.

Pour les EPSCP, le III de l'article R.719-54 du code de l'éducation prévoit que le ministre chargé de l'enseignement supérieur détermine la nomenclature des destinations de dépenses, en cohérence avec les actions des programmes ministériels qui les financent.

2.1.3 Nomenclature par opération

Dans certains organismes, des opérations sont définies pour modéliser des activités ou projets qui constituent des ensembles cohérents qui doivent être financés et suivis distinctement. Le budget est alors élaboré sur des triplets (opération / destination / nature). La budgétisation sur l'axe « Opération » permet d'effectuer la planification et le suivi pluriannuel et infra-annuel des opérations en mettant en regard les dépenses et les recettes qui leur sont respectivement imputées.

Les crédits rattachés à chaque opération sont détaillés et présentés au moins selon les axes « nature » et « destination », et éventuellement de l'organisation budgétaire. Au sein des opérations, des contrôles par enveloppe (ou sous-enveloppe) annuelle doivent ainsi pouvoir être définis. De même, le cumul pluriannuel des financements peut être rapproché du cumul pluriannuel des engagements et paiements relatifs à une opération. Toutefois, ce type de contrôle ou de rapprochement ne doit pas forcément être bloquant, afin de ne pas trop rigidifier l'exécution budgétaire.

Les opérations pour comptes de tiers sont définies comme étant « non budgétaires » (donc exclues du tableau des autorisations budgétaires) puisqu'il s'agit d'opérations explicitement qualifiées « de trésorerie ».

Dans les cas complexes, les opérations peuvent faire l'objet d'une déclinaison hiérarchisée. Dans ce cas les « sous-opérations » ou éléments d'opérations peuvent faire l'objet de la budgétisation, de l'imputation des dépenses et du suivi détaillé, les niveaux agrégés étant réservés au seul suivi.

Il convient de noter que l'opération est le seul axe sur lequel la budgétisation et la programmation ne sont pas exhaustives, c'est-à-dire que tous les crédits et toutes les recettes de l'organisme ne sont pas nécessairement définis par opération.

2.1.4 Organisation budgétaire

L'organisation budgétaire décrit la hiérarchie des entités budgétaires de l'organisme impliquées dans la gestion et le pilotage budgétaire. Les niveaux les plus hauts de la hiérarchie correspondent aux centres de responsabilité budgétaire (CRB) qui modélisent les ordonnateurs ; les autres niveaux représentent généralement les services opérationnels.

C'est au niveau des CRB que peuvent s'effectuer la programmation, le dialogue de gestion et la répartition des crédits, ainsi que la définition de compartiments budgétaires (limitatifs ou non).



Les CRB ne doivent pas être définis en-deçà du niveau de pilotage budgétaire de l'organisme et correspondent généralement aux ordonnateurs principaux, secondaires et délégués.

Certains CRB peuvent ainsi être des répartiteurs de crédits (en central), tandis que d'autres jouent un rôle de pilotage de l'exécution.

Les services opérationnels définis dans la hiérarchie représentent le niveau de détail sur lequel porte la programmation et l'exécution des dépenses et des recettes.

L'organisation budgétaire définie doit être cohérente avec le processus de dialogue de gestion en place dans l'organisme.

Rôles des ordonnateurs

L'ordonnateur principal

Il est chargé :

- de la préparation du budget initial de l'organisme ainsi que des budgets rectificatifs et des reports de crédits,
- de la préparation des budgets rectificatifs d'urgence et des mouvements de fongibilité asymétrique ;
- de l'exécution du budget de l'organisme, en dépenses et en recettes.

L'ordonnateur secondaire

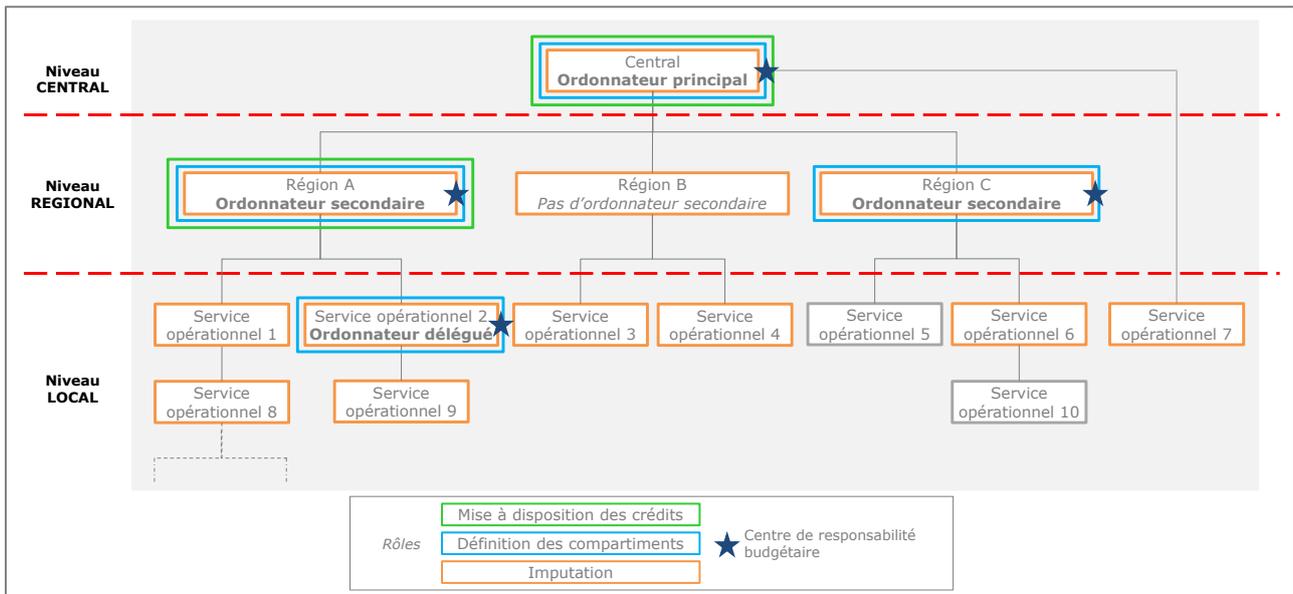
Il reçoit une délégation de pouvoir de l'ordonnateur principal. L'ordonnateur secondaire exécute les opérations de dépenses et de recettes qui relèvent de son domaine de compétence. Un ordonnateur secondaire peut être :

- soit un ordonnateur secondaire de droit : son existence est prévue par le texte portant l'organisation de l'organisme.
- soit un ordonnateur secondaire désigné : la délégation de pouvoir accordée par l'ordonnateur principal délimite expressément le champ de compétences.

L'ordonnateur délégué

Chaque ordonnateur, principal ou secondaire, peut déléguer sa signature, selon les dispositions prévues par le texte institutif de l'organisme.

L'ordonnateur, principal ou secondaire, reste compétent pour les opérations budgétaires qui le concernent, et se décharge uniquement d'une partie de ses tâches.



EXEMPLE DE REPARTITION DES CREDITS AU SEIN D'UN ORGANISME COMPLEXE

Concernant la répartition des crédits, il convient donc de distinguer le niveau organisationnel qui la réalise (répartition par un CRB) et le niveau de détail sur lequel elle est réalisée (détail des répartitions exprimé par service opérationnel).

Le budget de l'organisme peut être alloué au niveau le plus agrégé de l'organisation (l'organisme lui-même) ou à des niveaux organisationnels infra-organisme (par exemple par ordonnateurs secondaires ou délégués, par budget annexe, etc.).

✗ Le budget peut être décrit jusqu'au niveau des services opérationnels (compartiments budgétaires détaillés). Il n'est pas recommandé d'y positionner des contrôles limitatifs : il est en effet préférable de circonscrire les compartiments budgétaires limitatifs au niveau des CRB. Au-delà, c'est la programmation et son suivi qu'il faut privilégier.

✓ Chaque CRB doit pouvoir disposer de leviers de pilotage au travers de crédits fongibles globalisés, dans le respect de la limitativité des enveloppes (ou sous-enveloppes) par nature qui lui ont été allouées. Les contrôles sur les compartiments budgétaires détaillés, s'ils sont définis, ne devraient constituer qu'une alerte et ne pas être limitatifs.

Pour les organisations les plus simples, l'axe organisation peut se limiter à une seule valeur correspondant à l'organisme lui-même.

2.2 Les référentiels comptables

2.2.1 Entités comptables

Agent comptable principal

Chaque organisme soumis à la comptabilité publique dispose obligatoirement d'un et d'un seul agent comptable principal.

Toutefois, plusieurs organismes peuvent avoir le même agent comptable. Cependant, si le même agent comptable peut exercer ses fonctions dans plusieurs organismes, que ce soit *es qualité* ou *intuitu personae*, il existe autant de postes comptables que d'organismes dotés de la personnalité juridique.

Agent comptable secondaire

La comptabilité générale est tenue sous la responsabilité d'un comptable public. Il existe par organisme, un poste comptable principal à la tête duquel est placé un [et un seul] agent comptable, chef des services de la comptabilité.

Les agents comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal. Ils sont soumis à l'ensemble des obligations incombant aux comptables publics.

Pour les organismes qui le justifient, plusieurs agences comptables secondaires sont parfois définies. Dans ce cas, des agents comptables doivent être nommés pour concourir à la tenue des comptabilités.

L'étendue des compétences de l'agent comptable secondaire dépend de l'organisation retenue au plan local, avec une gradation allant :

- de l'exercice de fonctions complètes d'agent comptable avec suivi de l'exécution d'un budget et intégration des comptes dans la comptabilité de l'agent comptable principal seulement en fin d'exercice ;
- à de simples opérations de décaissement et d'encaissement pour le compte de l'agent comptable principal.

Un comptable peut être assignataire de plusieurs ordonnateurs, principal ou secondaires. Un ordonnateur principal est rattaché à un comptable principal. Les ordonnateurs secondaires et délégués peuvent être rattachés au comptable principal ou à un comptable secondaire.

Toute écriture comptable doit être liée à un comptable, principal ou secondaire dans le système d'information.

Mandataire

L'agent comptable principal et les agents comptables secondaires peuvent déléguer leurs pouvoirs ou leur signature à un mandataire, qui a alors compétence pour agir ou valider des opérations pour le compte de l'agent comptable. La délégation doit faire l'objet d'une publication qui précise le périmètre des compétences déléguées (délégation générale ou particulière) ainsi que sa durée.

Les habilitations informatiques doivent être configurées de façon à tracer les opérations effectuées sous délégation.

Régisseur

Des régisseurs (qui n'ont pas qualité de comptable public) peuvent être chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement.

Le régisseur est habilité à effectuer certaines opérations normalement réservées à l'agent comptable, opérations dont il est personnellement et pécuniairement responsable dans les mêmes conditions qu'un comptable public. Un régisseur est dit « de recettes » quand il est chargé des opérations d'encaissement, et « d'avances » s'il effectue des opérations de paiement. Une même personne peut cumuler les deux fonctions.

Le régisseur répond à la nécessité de faciliter les rapports entre les usagers et les services comptables de l'organisme et d'effectuer certaines opérations dans des délais très brefs. Le recours à une régie n'est cependant possible que pour certaines opérations de dépenses et de recettes.

Les services à comptabilité distincte (SACD)

La nature des missions d'un organisme ou son organisation particulière peuvent conduire à créer des services ayant une comptabilité distincte de la comptabilité générale de l'organisme. La création d'un SACD ne peut

cependant pas avoir pour objet une meilleure connaissance des coûts, car celle-ci relève du domaine de la comptabilité analytique.

Ces services sont dotés d'un cadre comptable complet à l'exception notable des comptes de disponibilités (hormis le cas où le SACD est doté d'un agent comptable secondaire). Cette organisation a pour objectif de dégager un résultat propre pour le service.

Le résultat et les réserves sont intégrés respectivement au résultat et aux réserves globales de l'entité principale afin de présenter les comptes de l'ensemble de l'organisme.

Budgets annexes

Un budget annexe constitue une catégorie particulière de service à comptabilité distincte disposant d'une dimension budgétaire propre.

Comme le SACD, le budget annexe est doté d'un cadre comptable complet à l'exception des comptes de disponibilités (sauf budget annexe disposant d'un agent comptable secondaire).

Le budget annexe est voté de manière distincte par l'organe délibérant de l'organisme. Les crédits qu'il prévoit ont un caractère limitatif comme ceux du budget de l'organisme. Sauf mention expresse contraire dans la délibération d'affectation du résultat, le résultat (y compris les réserves) est incorporé à celui de l'organisme principal.

La création d'un budget annexe doit être expressément prévue par le texte portant organisation administrative et financière de l'organisme.

2.2.2 Plan comptable et normes comptables des organismes

La comptabilité générale des organismes est régie par des normes comptables prises par arrêté du ministre chargé du budget¹³.

Ces normes sont elles-mêmes déclinées par des instructions de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) applicables à l'ensemble des organismes, indistinctement de leur nature juridique.

Les systèmes d'information (SI) comptables et financiers des organismes doivent pouvoir permettre aux agents comptables d'enregistrer les opérations en comptabilité générale conformément au recueil des normes comptables des organismes et à l'instruction qui la décline.

A titre d'illustration, les SI comptables et financiers doivent être en mesure de tenir compte des éléments suivants:

- distinction entre les dispositifs d'intervention pour compte propre et les dispositifs d'intervention pour comptes de tiers ;
- évolution symétrique de l'actif (amortissement, dépréciation, etc.) et du financement qui s'y rattache.

2.3 Le référentiel des tiers fournisseurs

Un tiers fournisseur est une personne morale ou physique avec laquelle l'organisme contractualise. Le référentiel des fournisseurs est donc essentiel à la gestion des dépenses et à la fiabilité des paiements.

¹³ : Arrêté du 1er juillet 2015 portant adoption du recueil des normes comptables applicables aux organismes visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1er du décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

A la création d'un engagement juridique, le gestionnaire des engagements juridiques doit référencer le ou les fournisseurs correspondant à la dépense qui auront été créés préalablement dans le référentiel des fournisseurs.



Ce référentiel comprend les informations ayant un caractère légal obligatoire sur le tiers (nom, forme juridique, SIRET, n° de TVA, etc.).

L'enregistrement des coordonnées de paiement des fournisseurs (références bancaires par exemple) doit faire l'objet de procédures de sécurisation particulières, contrôlées par le comptable.



Le comptable doit vérifier les données relatives au paiement du fournisseur (références bancaires, etc.).

2.4 Les autres référentiels

Les référentiels relatifs à l'organisation et aux autres critères de suivi doivent donner une description exhaustive et partagée de l'organisation. Ces référentiels doivent permettre le suivi des différents métiers et activités de l'organisme.

Sans caractère d'exhaustivité ni d'obligation, les référentiels suivants peuvent être envisagés :

2.4.1 Les référentiels relatifs aux axes d'analyse

Plusieurs axes d'analyse peuvent être définis pour suivre ou piloter la gestion opérationnelle des organismes (natures analytiques, centres de coûts, affaires, activités, etc.).

2.4.2 Le référentiel des natures d'achats

De manière optionnelle, un référentiel de natures d'achats (ou plus finement un référentiel d'articles) peut être mis en œuvre (articles achetés, stockés, etc.).

Des nomenclatures d'achat¹⁴ peuvent être ainsi implémentées dans le système d'information, de façon à lier la nature d'achat au compte de comptabilité générale (classe 6 ou classe 2) qui sera débité en contrepartie du crédit du compte 408 – Facture non parvenue, lors de la certification du service fait.

Cette nomenclature achat doit être élaborée conjointement par l'ordonnateur et l'agent comptable.

2.4.3 Les typologies de dépenses

Les différents objets et pièces de gestion (EJ, DP) échangés entre les acteurs et enregistrées dans le système d'information font l'objet de typologies¹⁵ afin d'en différencier les différentes natures. Ces types de pièces permettent de réaliser des tris ou sélections à des fins de contrôles et de restitutions.

Des typologies d'engagements juridiques peuvent, par exemple, être définies pour caractériser les natures de dépenses et les cas de gestion rencontrés, tels que les différents types de marchés (accords-cadres, marchés à tranches, etc.), les contrats hors cadre des marchés publics, les baux, les subventions, les décisions diverses, etc.

De même, une typologie de demandes de paiement peut être définie notamment pour différencier les règles de budgétisation associées et pour en faciliter le suivi (facture, avoir, avance, acompte, pénalités, etc.).



¹⁴ : les nomenclatures achat sont propres aux organismes ou à des familles d'organismes.

¹⁵ : cf fascicule comptabilités

2.5 Les imputations budgétaires, comptables et analytiques et autres informations de la dépense

Les informations retranscrites dans le système d'information doivent permettre à chaque étape du processus de procéder aux contrôles nécessaires et de générer les écritures comptables attendues :

- lors de l'engagement, les critères budgétaires permettant de consommer les AE et de passer l'écriture correspondante en comptabilité budgétaire doivent être renseignés. La nature budgétaire et la destination sont obligatoires. Les autres axes (organisation, etc.) destinés au suivi budgétaire sont facultatifs, sauf s'ils sont nécessaires pour le contrôle du disponible tel que mis en place dans l'organisme.
- Lors de la certification du service fait, les critères nécessaires pour générer les écritures de comptabilité générale doivent être renseignés ou déduits de l'engagement juridique sur lequel porte le service fait, dans la mesure où celui-ci a été défini au préalable et en est porteur.
- Lors de la liquidation des demandes de paiement, les informations relatives aux tiers fournisseurs et aux conditions de paiement, ainsi que les comptes de comptabilité générale et budgétaire concernés par la comptabilisation de la DP et par son paiement doivent être déduits de l'engagement juridique associé ou du service fait correspondant ou renseignés en cohérence avec celui-ci.



Afin de garantir la cohérence de chaque dépense, de fluidifier le processus et de faciliter les contrôles le plus en amont possible (et éviter ainsi les erreurs de comptabilisation ou de paiement), il est souhaitable de pouvoir renseigner au plus tôt l'ensemble des informations utiles.

En particulier, la présence d'informations telles que les tiers multiples, fournisseurs ou tiers contractants relatifs à la dépense (par exemple : titulaire, cotraitants et sous-traitants), leurs conditions de paiement, la ou les natures comptables de la dépense peuvent être renseignées dès la saisie de l'engagement juridique. Ainsi, lors de la certification du service fait et lors du traitement de la créance, les informations budgétaires et comptables (voire analytiques) peuvent être déduites de l'engagement juridique, sans nouvelle saisie, si ce n'est la quantité réceptionnée, le montant du service fait ou le montant de la créance.

Notion d'imputations :

Dans la suite du document, on appelle imputation l'ensemble des critères comptables, budgétaires et analytiques attachés à un engagement juridique, un service fait ou une DP qui permettent :

- la comptabilisation en comptabilité générale ;
- la comptabilisation en comptabilité budgétaire ;
- le cas échéant, la comptabilisation en comptabilité analytique (si celle-ci est mise en œuvre) ;
- un suivi de gestion à travers des restitutions et tableaux de bord.

Multi-imputation :

Un EJ, un service fait, une DP sont multi-imputation s'ils comportent plusieurs combinaisons de critères d'imputation. Par exemple, une commande peut nécessiter plusieurs imputations si elle correspond à un ensemble d'achats de natures différentes (achat d'un dispositif avec matériel et main d'œuvre, par exemple). Il est préférable que les systèmes d'information puissent gérer des dépenses multi-imputation.

3 PROCESSUS STANDARD

3.1 Présentation du processus

Dans le cas général, le macro-processus d'exécution des dépenses, est segmenté en deux processus majeurs, P1 et P2.



P1 : Décider une dépense : ce processus recouvre les phases qui vont de l'expression de besoins à la notification d'un engagement.

P2 : Réaliser une dépense : ce processus, décrit ci-après, recouvre les phases depuis la réception jusqu'au paiement effectif de la dépense.

Les processus P1 et P2 se déclinent de manière différente en fonction du type de dépenses (comme, par exemple, une commande, voir ci-dessous, ou le versement d'une subvention).

3.2 Rôles et habilitations



Le système d'information (SI) devra garantir l'exécution de l'ensemble des opérations financières et comptables des organismes. La protection des habilitations doit assurer l'intégrité et la confidentialité des données des utilisateurs habilités. Une habilitation concerne un acteur, auquel on attribue un ou plusieurs rôles, sur un ou plusieurs périmètres donnés.

Tout utilisateur du système doit faire l'objet d'une habilitation.

Dans la représentation des processus, les différents intervenants sont modélisés par des rôles élémentaires, réalisant chacun une activité qui contribue au déroulement du processus.

Pour un organisme particulier, les acteurs opérationnels se voient attribuer un ou plusieurs rôles en fonction du choix d'organisation retenu pour cet organisme.

Pour un utilisateur, il ne doit pas y avoir d'écart entre l'habilitation attribuée dans l'outil et les éventuelles délégations reçues au sein de l'organisme. Le suivi proposé par l'organisme des habilitations et des délégations attribuées, doit permettre au comptable de s'assurer de la qualité d'ordonnateur d'un utilisateur.

3.3 P1 : Décider une dépense

Les acteurs du processus ainsi que leurs rôles et fonctions sont décrits ci-après.

La notion d'engagement juridique fait référence à une grande diversité de supports juridiques. Le présent paragraphe décrit les deux principales catégories d'engagements juridiques :

- les engagements juridiques relevant de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics : les marchés formalisés ou non, de structure simple et mono fournisseur tels que les commandes d'achat ponctuelles, les marchés multifournisseurs, les bons de commande ;
- les engagements juridiques ne relevant pas de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics tels que les dépenses d'intervention (subventions), les dépenses de mécénat, les baux emphytéotiques.

Dans le cas des achats¹⁶, le processus général est le suivant :

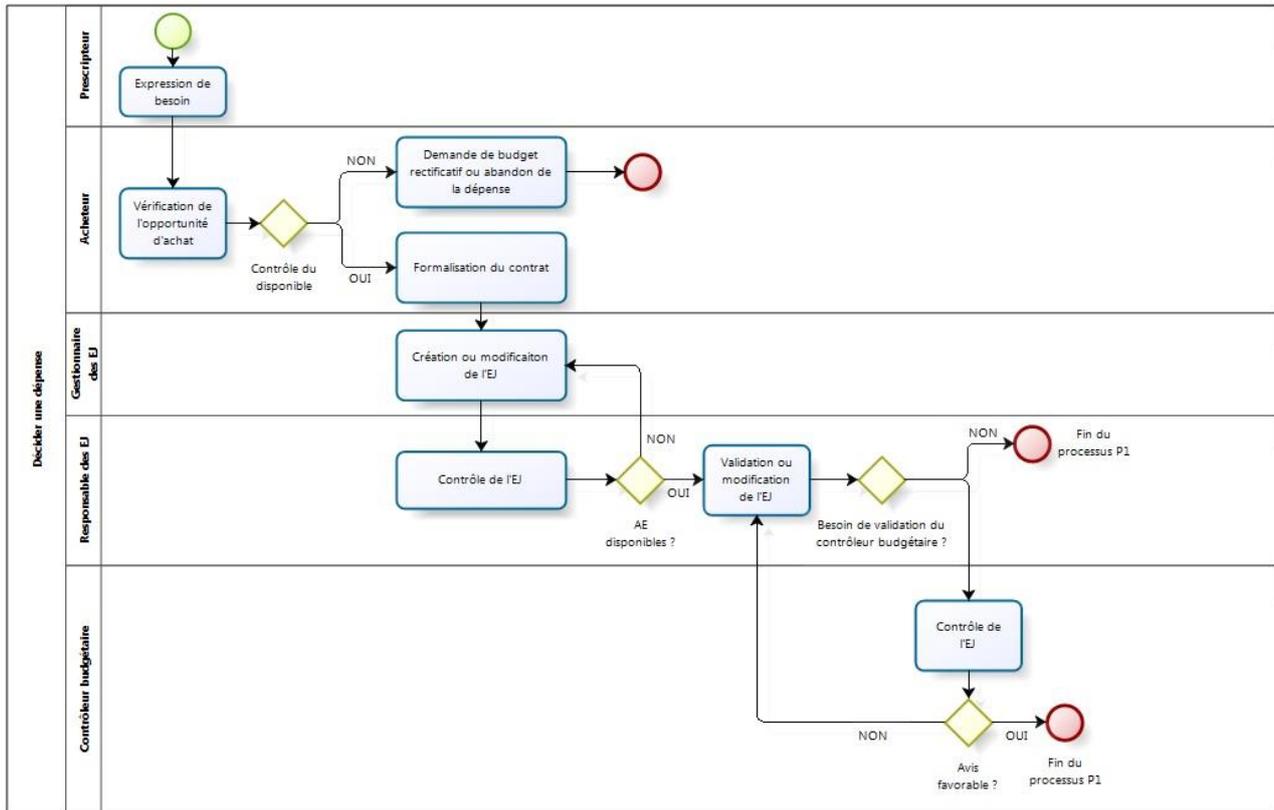
- les acteurs de terrain expriment un besoin en matière de dépense, en cohérence avec la stratégie d'achat de l'organisme ; ils sont alors associés à un rôle de prescripteur ;
- l'acheteur vérifie l'opportunité de l'achat, met en œuvre les procédures d'achat, formalise les contrats et émet une proposition d'engagement ;
- le gestionnaire enregistre l'acte juridique dans le système d'information et le responsable valide l'engagement, ce qui constitue le fait générateur de la consommation des AE. L'engagement est ensuite notifié au tiers fournisseur.

Dans le logigramme suivant :

- Le **gestionnaire des engagements juridiques** est chargé de la saisie de l'ensemble des informations, de l'engagement juridique par collecte si nécessaire auprès des prescripteurs et acheteurs (ou autres acteurs détenteurs des informations nécessaires).
- Le **responsable des engagements juridiques** contrôle les engagements juridiques transmis par le gestionnaire des engagements juridiques ; le cas échéant, il les modifie et procède à leur validation. Il peut également rejeter l'engagement juridique en le retournant au gestionnaire des engagements juridiques ou en le supprimant. Il a qualité d'ordonnateur.
- Les rôles de **prescripteur** et d'**acheteur** n'interviennent pas directement dans le processus d'engagement mais donnent les informations nécessaires à la saisie des actes. Suivant les organisations, les acteurs jouant le rôle d'acheteur ou de prescripteur peuvent bien entendu jouer également le rôle de gestionnaire et de responsable des engagements juridiques.
- D'autres rôles peuvent être envisagés en fonction de l'organisation ou de règles particulières. Par exemple, lorsque les modalités d'exercice du contrôle le prévoient, le rôle de **contrôleur budgétaire** peut intervenir dans le processus (traitement des EJ) pour effectuer son contrôle *a priori* ou *a posteriori*.

Dans les cas d'organisations simples, les rôles de prescripteur et d'acheteur ne sont généralement pas définis. L'engagement juridique est directement saisi par le gestionnaire d'EJ et validé par le responsable d'EJ, le même acteur pouvant d'ailleurs jouer ces deux rôles.

¹⁶ Pour les autres types de dépenses, le processus est analogue, même si les terminologies associées aux actes de gestion sont différentes et si certains éléments du processus sont absents ou fusionnés.



LOGIGRAMME DU PROCESSUS P1, DECIDER UNE DEPENSE

Principe général

L’engagement juridique contient au moins les informations suivantes : le tiers, l’objet, les imputations, les destinataires des paiements¹⁷, le montant.

Il peut aussi contenir d’autres informations telles que : les éléments et dates de livraison de réception prévisionnels, les échéances de paiement prévisionnelles.

Il peut arriver dans certains cas que l’engagement juridique comporte plusieurs imputations (en fonction des natures d’achat par exemple).

La saisie des engagements juridiques, le suivi de la consommation d’AE et l’établissement des échéanciers de livraison ou de paiement sont effectués par le gestionnaire des engagements juridiques.

Les imputations sont composées des différents critères d’imputation budgétaire, comptable et d’analyse : la nature, la destination, les opérations, les entités organisationnelles budgétaires ou les autres axes d’analyse (localisation, bénéficiaire, etc.).

Impact budgétaire

La consommation des AE par les engagements juridiques nécessite le renseignement de critères d’imputation budgétaires sur les engagements juridiques permettant d’exercer la limitativité des crédits.

Dans le cas général, la notification de l’engagement par l’ordonnateur constitue l’engagement ferme et définitif de l’organisme à l’égard du tiers et donc le fait générateur de la consommation des AE et de l’écriture correspondante en comptabilité budgétaire, en amont de toute phase de réception ou de demande de paiement (DP).

Le montant engagé auprès d’un tiers n’est pas le montant à payer dans l’année mais le montant total de la dépense générée par l’acte signé par l’ordonnateur.

L’engagement juridique ne donne lieu en aucun cas à impact sur les CP (consommation, réservation, blocage etc.).

¹⁷ Le tiers payé peut être différent du tiers notifié (sous-traitance, affacturage, cessions-oppositions, etc.).

Exceptions à la règle budgétaire

Dans certains cas, le montant à engager ne peut être connu au moment de la contractualisation, la consommation des AE ne peut alors avoir lieu que lors de la réception de la créance. Il s'agit de dépenses sans engagement préalable telles que des dépenses de fluides ou de frais de port non prévus à la commande. Il s'agit de cas dérogatoires dont la liste est déterminée dans le recueil des règles budgétaires des organismes du 7 août 2015 (volet dépenses).

Impact comptable

L'engagement juridique ne donne lieu à aucune écriture en comptabilité générale, mais seulement en comptabilité budgétaire.

Gestion des engagements juridiques dans le système d'information



La gestion des engagements juridiques dans les systèmes d'information, selon leur forme, devra offrir des fonctionnalités permettant :

- leur typage selon certaines catégories ;
- le suivi de leur exécution ;
- la gestion des échéanciers de livraison ou de paiement¹⁸, le cas échéant associés à chaque engagement juridique, permettant de définir à la fois des jalons de paiement et de déterminer les besoins en CP sur toute la durée de vie de l'engagement ;
- la prise en compte des liens avec la gestion des immobilisations ou des stocks ;
- la continuité de la gestion d'un exercice à l'autre ;
- la cohérence avec les événements postérieurs (service fait, paiement, etc.) ;
- la clôture des engagements juridiques, pour retrait des AE ne donnant pas lieu à paiement.

Les engagements juridiques doivent pouvoir faire l'objet (dans le cas d'avenants ou de corrections, par exemple) de consommations d'AE complémentaires ou de diminutions de consommation (retraits d'engagement). Toutefois, les retraits d'engagements ne peuvent être réalisés qu'à hauteur du reste à réceptionner ou à payer (part des AE engagées qui n'a pas fait l'objet d'un service fait ou d'un paiement).

Contrôles de données dans le système d'information

Lors de la saisie ou au plus tard lors de la validation de l'engagement juridique, le système informatique doit effectuer des contrôles d'intégrité des données saisies, de validité par rapport aux différents référentiels et procéder aux contrôles de disponibilité des AE. Ce dernier contrôle, en temps réel, doit être bloquant au moins sur le montant des enveloppes par nature votées par l'organisme.

Suivi de la performance du processus

Dans le cas où le système d'information permet d'enregistrer la date de l'expression de besoin ou la date du fait générateur de l'engagement juridique, le délai de traitement des engagements juridiques peut être suivi de façon à piloter la performance du processus.

¹⁸ Le système d'information devra permettre de gérer des échéanciers de CP, que ce soit par des échéanciers sur chaque engagement juridique ou d'autres méthodes d'évaluation sur la base de la planification ou d'éléments statistiques, par exemple.

3.4 P2 : Réaliser une dépense

Les acteurs intervenant dans ce processus ainsi que leurs rôles sont décrits ci-après.

Dans le cas des achats de biens et de prestations, le processus est le suivant :

- Le gestionnaire du service fait constate le service fait : il vérifie que les livraisons ou prestations du fournisseur sont conformes à la demande (engagement juridique).
- Le certificateur du service fait vérifie la constatation de service fait en regard notamment de l'engagement juridique correspondant et procède à la certification¹⁹ ; celle-ci donne lieu à une écriture de charge ou d'immobilisation en comptabilité générale.
- Suite à la réception de la facture du fournisseur, la procédure de liquidation permet en particulier de procéder au rapprochement de l'acte juridique considéré avec le service fait certifié et les factures correspondantes. Elle donne lieu à une demande de paiement (DP).
- La prise en charge de la DP par le comptable donne lieu à une écriture en comptabilité générale.
- La dépense est réglée au profit du tiers fournisseur ou au profit du tiers destinataire du paiement.
- Le paiement de la créance du fournisseur génère la consommation des CP et donne lieu à des écritures en comptabilités budgétaire et générale.

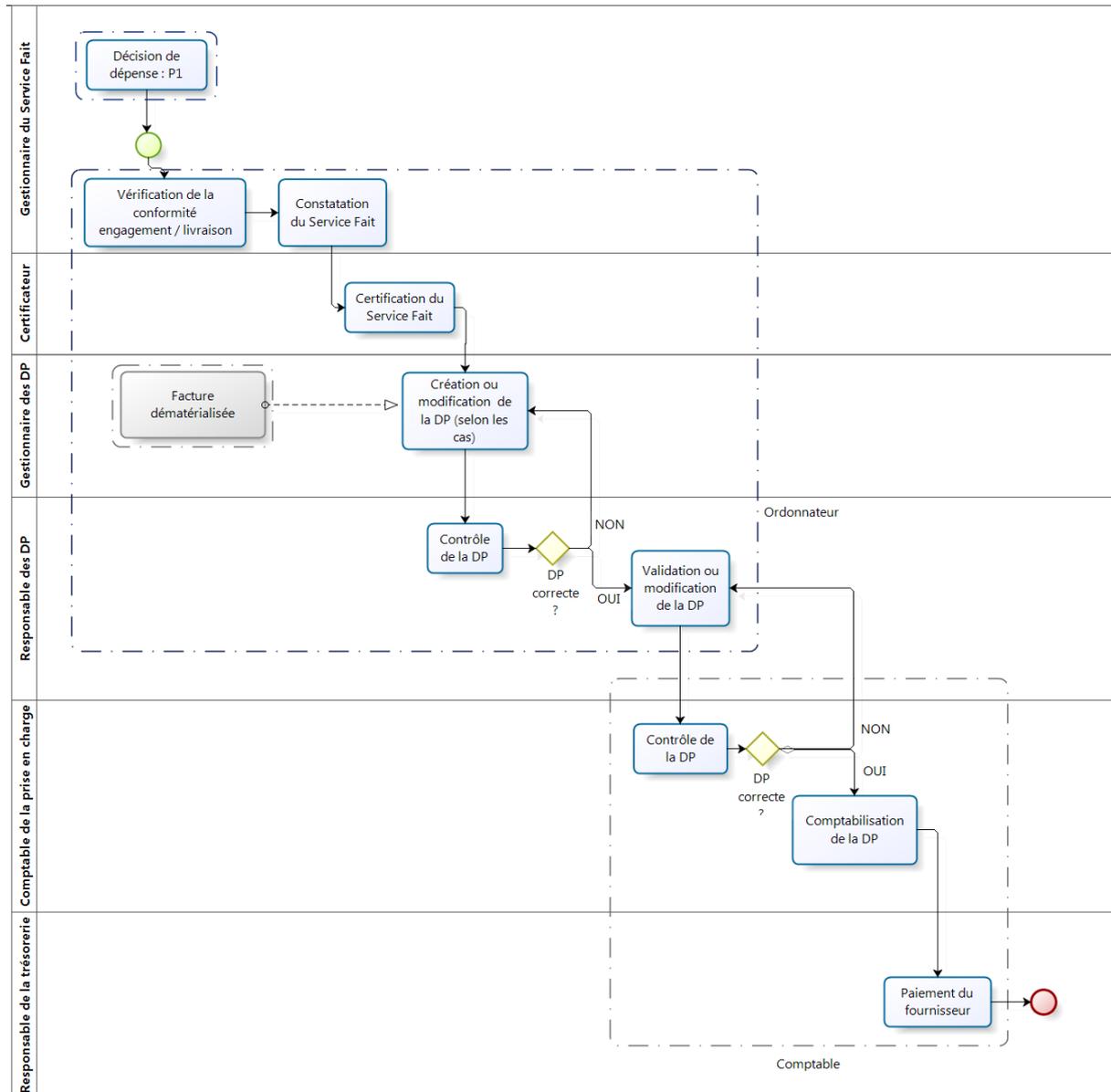
Dans la représentation du processus suivant le logigramme *infra*, les différents intervenants dans le processus sont modélisés par des rôles élémentaires, réalisant chacun une activité qui contribue au déroulement du processus.

Pour un organisme particulier, les acteurs opérationnels se voient attribuer un ou plusieurs rôles en fonction du choix d'organisation retenu pour cet organisme.

Le processus fait intervenir les rôles suivants, plusieurs rôles pouvant être assurés par une même personne :

- Le **gestionnaire du service fait** est chargé de contrôler la conformité de la livraison avec l'engagement juridique.
- Le **certificateur du service fait** est chargé de certifier (valider) le service fait ; il a la qualité d'ordonnateur.
- Le **gestionnaire des demandes de paiement** est chargé de la création de la DP et de la saisie de l'ensemble des informations de la liquidation, si besoin, par collecte auprès des acteurs détenteurs des informations nécessaires.
- Le **responsable des demandes de paiement** contrôle les DP transmises par le gestionnaire des DP ; le cas échéant, il les modifie et procède à leur validation. Il peut également rejeter les DP en les retournant au gestionnaire des demandes de paiement ou en les supprimant. Il a la qualité d'ordonnateur.
- Le **comptable de la prise en charge** prend en charge les DP et procède à leur mise en paiement. Il peut également procéder au rejet de certaines DP ; dans ce cas, les DP sont retournées au gestionnaire ou au responsable des DP, sans avoir donné lieu à écritures comptables ou consommation de CP. En cas de rejet, le comptable doit motiver son rejet. Il doit être possible d'enregistrer un motif de rejet dans le système d'information.
- Le **responsable de la trésorerie** (comptable) est chargé du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de sa propre initiative, et de la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations. Il est chargé de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant à l'organisme, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités (y compris le rapprochement bancaire), de la construction et la mise à jour des prévisions de trésorerie, de l'intégration des opérations relatives aux régies. Il est chargé du rapprochement entre les décaissements et les demandes de paiement.

¹⁹ Le constat de service fait et la certification de service fait peuvent être concomitants dans la mesure où le certificateur de service fait est à même de réaliser les deux étapes.



LOGIGRAMME DU PROCESSUS P2, REALISER UNE DEPENSE

Remarques :

En mode service facturier, les rôles de gestionnaire de DP, de responsable de DP, de comptable de la prise en charge et de responsable de la trésorerie sont attribués au comptable.

Dans les cas d’organisation les plus simples, les différents rôles peuvent être portés par deux acteurs : un ordonnateur, un comptable. Leur répartition dépend dans ce cas du mode d’organisation en service facturier ou non.

3.4.1 Le service fait

La certification du service fait répond à un double objectif :

- enregistrer la charge ou l’immobilisation en comptabilité générale au plus près du fait générateur, et non lors de la prise en charge de la DP (après réception de la facture) ;
- améliorer la qualité comptable par la connaissance immédiate du niveau de charges à payer.



Dans le cadre de la nouvelle gestion budgétaire et comptable publique, le service fait emporte la comptabilisation de la charge ou de l’immobilisation en comptabilité générale. Il relève de l’ordonnateur.

Le service fait est un événement qui permet de constater la réalité de la dette de l'organisme. L'appréciation matérielle du service fait implique de vérifier que les prestations sont réellement exécutées et qu'elles sont exécutées conformément aux exigences formulées (exemples : absence de malfaçons sur les travaux réalisés par un entrepreneur, fournitures non défectueuses, qualité attendue, etc.) ce qui permet de déterminer le montant exact de la dette.

Dans certains cas, la constatation du service fait ne s'appuie pas sur un événement précis comme peut l'être la réception d'un colis (exemples : fournitures de fluides comme électricité, gaz, abonnements téléphoniques, etc.). La constatation du service fait s'appuie alors sur les données de la facture ou de l'avis d'échéance émis par le fournisseur et sera donc concomitante à la DP.

Le montant du service fait ne doit pas dépasser le montant engagé de l'engagement juridique (commande) auquel il se réfère.

En revanche, un service fait peut être partiel, ce qui permet d'effectuer plusieurs services faits sur une même commande²⁰.

Les écritures comptables sont générées lors du service fait à partir notamment des imputations portées par l'engagement juridique.

Elles peuvent être générées de manière automatique.

Le processus est décomposé en deux étapes : la constatation du service fait par le gestionnaire et sa certification par le certificateur du service fait. Ces deux étapes peuvent être réalisées de manière disjointe lorsque ce sont deux personnes distinctes qui réalisent chaque étape ou de manière concomitante lorsqu'une seule et même personne réalise les deux étapes.

La constatation du service fait

Elle permet de contrôler la réalité de l'obligation de l'organisme par un contrôle de la réalisation physique des opérations et de leur conformité à la demande grâce au rapprochement avec l'engagement juridique. Le but de cette étape est la vérification du fait générateur de la dette de l'organisme (par exemple, exécution de la commande passée). C'est lors de cette procédure que peut être déterminée la date d'effet du service fait, reconnue contractuellement comme date effective de la réception.

Dans la représentation du processus, l'activité de constatation du service fait est réalisée par le gestionnaire du service fait. Il s'agit d'un rôle uniquement fonctionnel, relatif à la saisie des informations concernant le service fait (quantité reçue, date d'effet, etc.).

La certification du service fait

Le certificateur du service fait a la qualité d'ordonnateur.

Il arrête et certifie le montant de la livraison / prestation conformément aux clauses du contrat (valeur du bien / de la prestation). Lorsqu'un service fait a été constaté, il en reprend les informations pour, le cas échéant, les compléter. Il renseigne en particulier la date d'effet du service fait.

Il précise les autres éléments nécessaires pour l'étape suivante : date de livraison contractuelle / effective, dates des éventuels ajournements, sursis, délais suspensifs, niveau de qualité, etc. Il arrête le montant de la charge ou de l'immobilisation, qui peut être différent de la dette fournisseur.

Une écriture en comptabilité générale est passée (comptabilisation de la charge ou de l'immobilisation).

Dans une organisation avec service facturier, la certification du service fait vaut « ordre de payer » de la part de l'ordonnateur. C'est sur cette base que le service facturier peut procéder à la liquidation des créances correspondantes, à la saisie des demandes de paiement et aux mises en paiement.

Dans la représentation du processus, l'activité de certification du service fait est réalisée par le certificateur du service fait.

²⁰ Une commande peut par ailleurs être décomposée en fonction des natures de dépenses en jeu et des imputations budgétaires et comptables correspondantes.

Cas particuliers

Certaines dépenses particulières sont réalisées sans service fait comme par exemple les avances. Dans d'autres cas, le service fait est implicite ou ne peut être matérialisé en tant qu'étape du processus d'exécution de la dépense :

- service fait concomitant à l'engagement juridique : il peut être enregistré lors de la validation de l'engagement juridique (exemple : subvention sans condition de réalisation) ;
- service fait concomitant à la DP :
 - avec engagement juridique, c'est la validation de la DP par le comptable qui donne lieu directement à écriture de comptabilité générale (ex : les baux),
 - sans engagement juridique, c'est la validation de la DP par le comptable qui donne lieu directement à écriture de comptabilité générale (ex : les fluides).

Remarque :

Le service fait ne peut être matérialisé et valorisé dans le système d'information, indépendamment de l'engagement juridique ou de la créance. Dans tous les cas, le service fait doit être rattaché à un engagement juridique ou à une DP.

Impact comptable du service fait

La certification du service fait donne lieu à une écriture en comptabilité générale. Cette écriture crédite le compte de « factures non parvenues » et débite le compte de charges (ou d'immobilisation) correspondant à la nature de la dépense considérée (débit 6 ou 2, crédit 408).

R

Dans la mesure où la nature de la dépense peut être connue dès l'engagement juridique, il est recommandé de faire porter par ce dernier le compte général de façon à faciliter et sécuriser la génération des écritures comptables associées au service fait.

En application de la norme relative aux charges applicable aux organismes, selon laquelle le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, la date d'enregistrement de la charge en comptabilité générale devrait correspondre à la date d'effet du service fait²¹.

R

Les systèmes d'information doivent permettre de sécuriser les écritures comptables associées à la certification du service fait. Par exemple, des modèles d'écritures de service fait pourraient être paramétrables dans le système sous le contrôle de l'agent comptable, de sorte qu'à la certification d'un service fait une écriture avec un débit de charge ou d'immobilisation (selon la nature de la dépense) et un crédit du compte de « facture non parvenue » soit générée. Cette écriture sera par la suite contrôlée par l'agent comptable au moment de la prise en charge de la DP correspondante.

Lors des traitements de fin d'exercice, les services faits constatés (éventuellement dans un système d'information distinct du système d'information financier) mais non encore certifiés doivent pouvoir être restitués par le système d'information afin de donner lieu à une écriture de charges à payer. Ce point est détaillé dans le fascicule « Traitements de fin d'exercice ».

La certification du service fait ne donne lieu à aucun impact en comptabilité budgétaire, ni à consommation ou réservation d'AE ou de CP.

Lors des traitements de fin d'exercice, les services faits constatés (éventuellement dans un système d'information distinct du système d'information financier) mais non encore certifiés doivent pouvoir être restitués par le système d'information afin de donner lieu à une écriture de charges à payer, selon le processus des « charges à payer à comptabiliser » (« CAPAC »). Ce point est détaillé dans le fascicule « Traitements de fin d'exercice ».

²¹ La date d'effet du service fait, est la date reconnue contractuellement comme date effective de la réception ; sa définition peut être variable suivant les cahiers des clauses administratives générales (CCAG) des marchés publics et suivant le déroulement des procédures de réception associées.

3.4.2 Ordonnancement et prise en charge

La saisie de la DP est l'étape d'enregistrement des informations relatives aux factures et autres pièces relatives à la dépense.

Une distinction doit être effectuée entre la « facture » envoyée par le fournisseur et la DP. La DP est le résultat de la liquidation et peut porter sur tous les types de pièces associés à la dépense : factures, avances, avoirs, etc.

A titre de comparaison, les différentes étapes du processus dans le cas d'une organisation sans service facturier et avec service facturier sont présentées ci-dessous.

Ordonnateur	<ul style="list-style-type: none"> Engagement juridique Constatation du service fait Certification du service fait (ordre de payer) 	Ordonnateur	<ul style="list-style-type: none"> Engagement juridique Constatation du service fait Certification du service fait (ordre de payer) Création de la DP Contrôle de la DP
Comptable	<ul style="list-style-type: none"> Liquidation (hors service fait) Création de la DP Contrôle de la DP Comptabilisation de la DP Paieement 	Comptable	<ul style="list-style-type: none"> Contrôle de la DP Comptabilisation de la DP Paieement

ORGANISATION AVEC SERVICE FACTURIER

ORGANISATION SANS SERVICE FACTURIER

3.4.2.1 Ordonnancement sans service facturier

Dans l'organisation sans service facturier, la DP est saisie et validée par l'ordonnateur, puis transmise au comptable qui, après l'avoir contrôlée, la prend en charge.

Le **gestionnaire des DP** crée la DP. Il effectue le rapprochement à trois éléments : EJ / service fait / DP.

Dans les cas courants, le rapprochement consiste à s'assurer que :

- la facture correspond à un engagement juridique pour lequel un service fait a été certifié ;
- le montant de la facture est inférieur ou égal au service fait non payé.

Le **responsable des DP** contrôle et valide les demandes de paiement transmises par le gestionnaire des DP ; il peut, le cas échéant, les modifier ou les rejeter en les retournant au gestionnaire des DP ou encore les supprimer.

En cas de rejet, par le responsable des DP, ce dernier doit pouvoir motiver son rejet dans le système d'information.



La validation du responsable des DP vaut ordre de payer pour le comptable auquel elle est transmise. Pour ce faire, le responsable des DP a qualité d'ordonnateur.



La validation de la DP par le responsable des DP donne lieu ni à écriture en comptabilités générale et budgétaire ni à consommation ou réservation de CP.

La validation de la DP peut avoir, dans certains cas²², un impact en comptabilité budgétaire en consommant des AE uniquement (cf. paragraphe *infra* relatif aux variantes et compléments).

²² Il s'agit notamment des DP saisies directement sans engagements préalables.

Cas d'organisations complexes et à forte volumétrie de dépenses

Dans le cas où les factures sont nombreuses, un acteur en charge de leur tri et de leur routage vers les acteurs en charge de leur traitement peut nécessiter la définition d'un rôle dédié : le routeur de factures.

Dans le cas de factures dématérialisées, il peut être envisagé que le système d'information puisse réaliser automatiquement le routage en fonction de critères portés par les factures.

Le **comptable** prend en charge les DP²³, le **responsable de la trésorerie** procède à leur mise en paiement. Le comptable peut également procéder au rejet de certaines DP ; les DP sont retournées à l'ordonnateur, sans avoir donné lieu à écriture en comptabilité générale ou à consommation de CP. Dans ce cas, le comptable renseigne un motif de rejet.

Le comptable vérifie également la couverture de la dépense par des CP à la date d'échéance (*cf.* paragraphe *infra* relatif au pilotage des CP).

La prise en charge de la DP par le comptable n'entraîne aucune consommation de CP.

Cette dernière intervient au moment du paiement. Le système d'information doit permettre de contrôler la disponibilité des CP lors du paiement et le blocage du paiement en cas de pénurie de CP.

Cas de rejet

En cas de rejet par le comptable, la DP est renvoyée vers l'ordonnateur. Celui-ci aura plusieurs choix possibles :

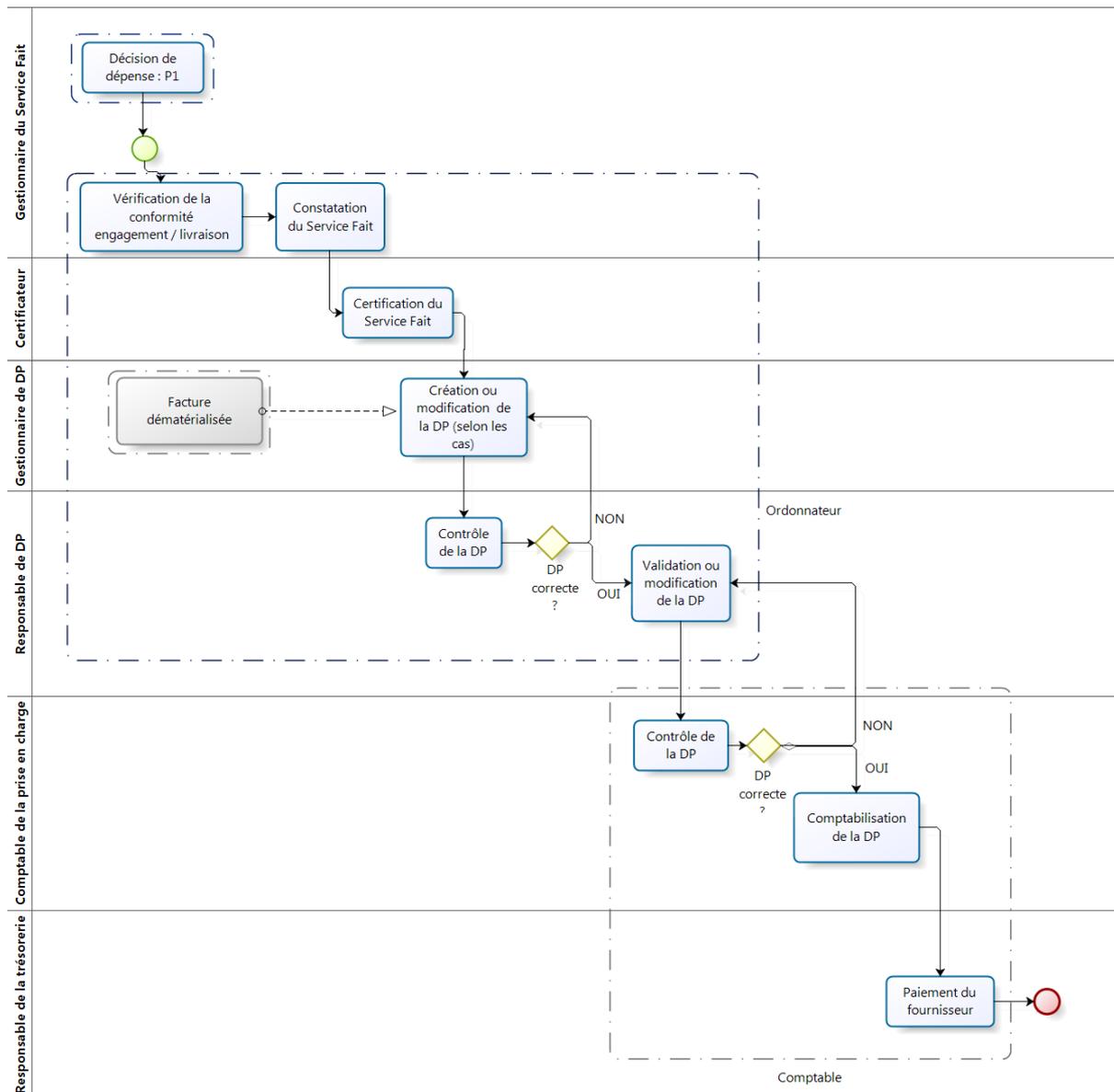
- il pourra supprimer la DP si nécessaire ;
- il pourra modifier la DP et la transmettre à nouveau au comptable pour comptabilisation ;
- il pourra renvoyer la DP au comptable et réquisitionner ce dernier.

Impact comptable de la validation de la DP par le comptable

A l'issue de la validation de la DP par le comptable, une écriture comptable est générée : débit du compte « factures non parvenues », crédit du compte « fournisseur » (débit 408 / crédit 401).

Dans le cas où une comptabilité auxiliaire fournisseur est mise en œuvre, l'écriture suivante est générée : débit du compte de « factures non parvenues » et crédit du compte du tiers fournisseur. La validation de la DP par le comptable ne donne lieu à aucune écriture de comptabilité budgétaire et à aucune consommation ou réservation de CP.

²³ A cette occasion, le comptable public est tenu d'exercer une série de contrôles : *cf.* articles 19 et 20 du décret GBCP.



LOGIGRAMME DU PROCESSUS SANS SERVICE FACTURIER

3.4.2.2 Ordonnancement avec service facturier

Conformément à l'article 41 du décret GBCP, des services facturiers, placés sous l'autorité d'un comptable public peuvent être mis en place. Leur fonction est de centraliser et mettre en paiement tout ou partie des factures émises par les fournisseurs de l'organisme.



Pour les organismes dont la taille et l'activité le justifient, la création et le traitement des demandes de paiement par un service facturier est recommandé, afin d'assurer le traitement industrialisé des factures, le rapprochement à trois éléments (EJ, service fait, facture) et la mise en paiement.

Dans ce mode d'organisation, la certification du service fait vaut « ordre de payer ». Le reste du processus est réalisé par le service facturier, dont l'intérêt est de mutualiser le traitement des factures, libérant ainsi les services opérationnels d'actes administratifs consommateurs de ressources.

Du point de vue organisationnel et dans l'optique de supprimer tout contrôle redondant sur l'ensemble de la chaîne de la dépense, le service facturier est placé sous la responsabilité du comptable.

Un contrat de service retraçant les droits et obligations entre parties prenantes doit être formalisé.

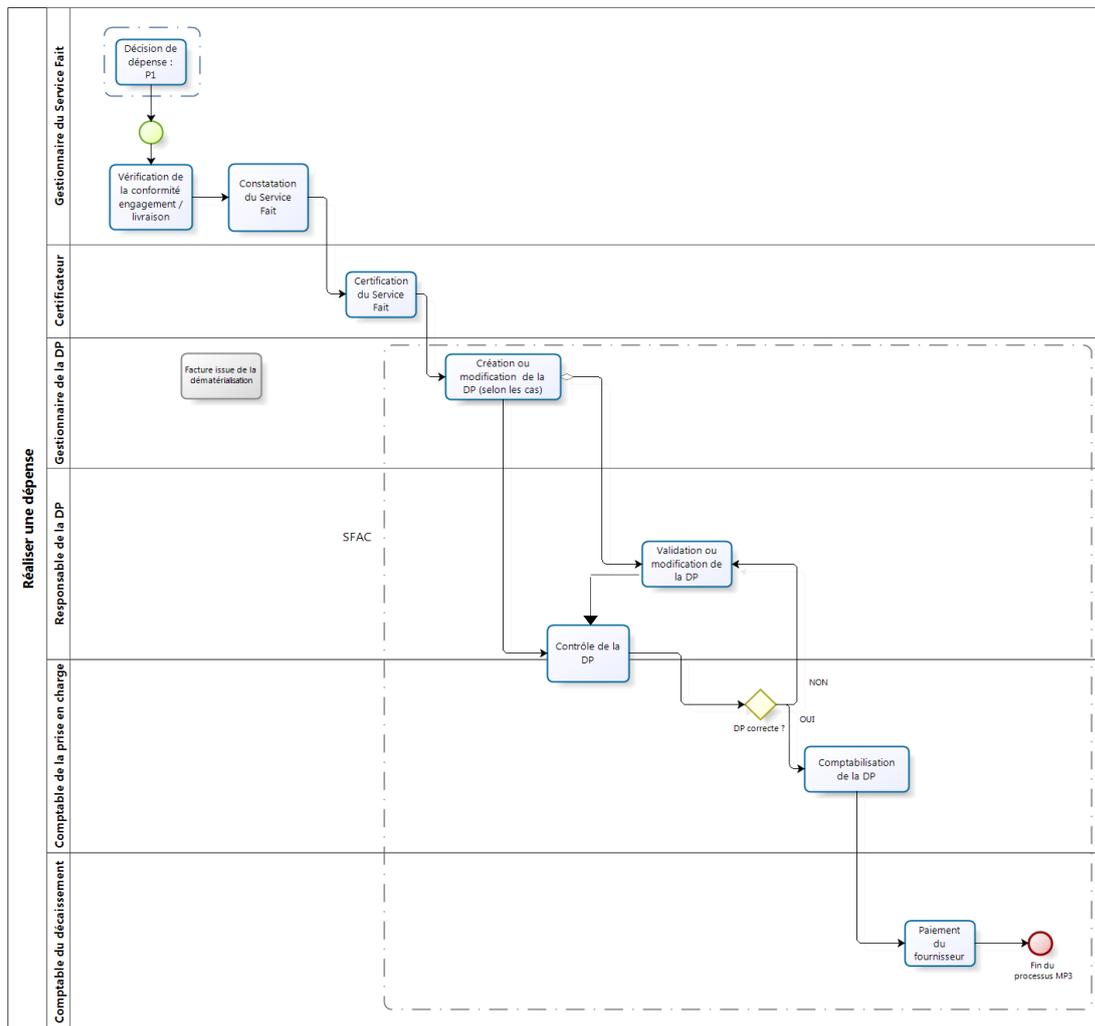
Le service facturier répond à un objectif significatif de gains en matière de délais, de ressources et de qualité comptable (cf. *infra* partie consacrée au service facturier).

Dans le cas d'un service facturier, l'ensemble du processus est réalisé par des rôles comptables : saisie, contrôle, validation et comptabilisation des demandes de paiement. En fonction de l'organisation du service facturier, plusieurs acteurs comptables peuvent intervenir pour jouer les différents rôles identifiés dans les organisations sans service facturier.

Les rôles de gestionnaire et de responsable des DP sont attribués au sein du service facturier. Le responsable des DP est également responsable de la comptabilisation liée à la validation de la DP.

Un même acteur peut jouer les deux rôles, mais pas sur la même DP (contrôle mutuel).

Le responsable de la trésorerie procède ensuite à la mise en paiement.



LOGIGRAMME DU PROCESSUS AVEC SERVICE FACTURIER

Cas d'organisations complexes et à forte volumétrie de dépenses

Dans le cas où les factures sont nombreuses, un acteur en charge de leur tri et de leur routage vers les acteurs en charge de leur traitement peut nécessiter la définition d'un rôle dédié : le routeur de factures.

Dans le cas de factures dématérialisées, il peut être envisagé que le système d'information puisse réaliser automatiquement le routage en fonction de critères portés par les factures.

3.4.3 Mise en paiement

3.4.3.1 Impacts en comptabilité

Les demandes de paiement comptabilisées sont mises en paiement par le responsable de la trésorerie. En fonction des modalités de paiement, celui-ci réalise le paiement effectif, sur la base des informations portées par ces DP : date de réception de la facture et délais de paiement déterminant l'échéance de paiement de la facture. Le système d'information doit permettre tous les modes de paiement prévus par arrêté²⁴.

Le paiement sous le contrôle du comptable peut être automatisé ou manuel.

Impact en comptabilité générale

Le paiement donne lieu à des écritures en comptabilité générale : débit du compte fournisseur (401), crédit du compte de trésorerie (5). La date de comptabilisation est la date d'émission du paiement (génération du fichier de virement par exemple).

Impact en comptabilité budgétaire

C'est le paiement de la DP qui donne lieu à une écriture de comptabilité budgétaire de consommation de CP à hauteur du montant payé²⁵. La date de comptabilisation est la date du rapprochement du règlement avec la demande de paiement (c'est, en général, la même date que celle de comptabilisation du paiement).

3.4.3.2 Contrôle de disponible par l'agent comptable

Les CP sont consommés lors du paiement de la DP. Conformément à l'article 19 du décret GBCP, l'agent comptable est responsable du contrôle de dernier niveau des disponibles en crédits de paiements.

Dans le cadre du pilotage de la chaîne de la dépense, il est nécessaire de s'assurer, dès la prise en charge de la DP, que la disponibilité des CP pourra être garantie. C'est pourquoi il est recommandé que le contrôle des disponibles soit effectué dès la prise en charge de la demande de paiement (DP) par l'agent comptable.

Une insuffisance de CP ne doit pas entraîner l'arrêt des prises en charges comptables des demandes de paiements. En cas d'insuffisance de CP, l'agent comptable doit continuer à prendre en charge les factures, de façon à solder le compte 408 « Facture non parvenue » et d'enregistrer une dette fournisseur. Une fois la facture prise en charge, la mise en paiement sera bloquée pour cause d'indisponibilité de crédits.

Dans ces situations, il est possible d'agir sur la priorisation des paiements au regard d'impératifs métiers et budgétaires. Si nécessaire, le cadre de gestion GBCP offre également plusieurs solutions permettant d'ajuster le montant des disponibles ; mise en œuvre de la fongibilité ou éventuel budget rectificatif.

Ainsi, une insuffisance de CP ne doit pas entraîner de ralentissement dans la prise en charge des factures. Pour certains organismes, le montant des factures comptabilisées mais non payées constituera un bon indicateur de qualité de la budgétisation en CP. Si cette insuffisance de CP intervenait précocement, le vote d'un budget rectificatif apparaîtrait nécessaire. En revanche, si cette situation n'intervenait qu'en fin d'exercice, il serait envisageable d'attendre le démarrage de l'exercice suivant pour permettre une mise en paiement effective.

Dans le SI, un contrôle du disponible doit être paramétré au moment de la mise en paiement de façon à pouvoir les bloquer en cas de dépassement du plafond. Afin d'anticiper cette situation, des contrôles non bloquants peuvent être définis lors de l'enregistrement de la demande de paiement et au moment de la prise en charge effective des factures. Par ailleurs, il est également opportun de suivre et de mettre à jour régulièrement les échéanciers de paiements, le plan de trésorerie, les services faits non facturés et les factures prises en charge en attente de mise en paiement.

²⁴ Voir arrêté du 24 décembre 2012 relatif à la GBCP et énumérant les moyens de règlement publics.

²⁵ Il existe des exceptions où le montant payé n'est pas égal au montant des CP consommés (cas par exemple des paiements avec retenues de garanties) ; ces exceptions sont traitées dans le paragraphe *infra* relatif aux variantes du processus.

3.4.4 Le paiement à échéance et le pilotage des crédits de paiement



La gestion de la date d'échéance des factures sur les demandes de paiement permet de piloter le paiement à échéance.

3.4.4.1 Le paiement à échéance

Le paiement est l'acte par lequel l'organisme se libère de sa dette.

Sous réserve des exceptions prévues par les lois ou règlements, les paiements interviennent soit à l'échéance de la dette, soit à l'exécution du service, soit lors de la décision individuelle d'attribution de subventions ou d'allocations ou autre cas particulier (avances, etc.).

Toutes les dates de paiement correspondantes peuvent être traduites par une date de paiement à échéance.

Les systèmes d'information doivent être en mesure :

- de proposer automatiquement au paiement les DP arrivées à échéance et gérer les règlements correspondants ;
- de calculer la date d'échéance²⁶ des DP sur chacune d'entre elles ;
- de restituer les besoins en CP, par échéance (sur la base des DP non encore payées) ;
- de donner la possibilité à l'ordonnateur et au comptable de modifier la date d'échéance, sans interférer avec les règles de calcul des intérêts moratoires²⁷ ;
- de gérer les deux dates : date d'échéance réglementaire et date de paiement (échéance modifiée par l'ordonnateur et le comptable).

Remarque :

Les intérêts moratoires sont détaillés dans la partie « Cas de gestion particuliers » du présent fascicule.

Exemple :

Une facture a une échéance au 15 novembre (elle est reçue le 15 octobre dans le service). Le 17 octobre, le gestionnaire des demandes de paiement crée la DP correspondante, le 18 octobre le responsable des DP la valide. Le 19 octobre le comptable la prend en charge. Elle sera mise en paiement le 14 novembre.

Le fournisseur sera payé le 15 novembre (délai de transaction bancaire éventuel). Les CP seront consommés le 14 novembre, concomitamment à la mise en paiement.

3.4.4.2 Le pilotage des crédits de paiement

Les informations saisies au moment de la DP (date de réception de la facture et conditions de paiement) permettent de déterminer la date d'échéance de paiement de la facture. Les besoins en CP, par échéance, peuvent être définis sur la base des échéances de l'ensemble des demandes de paiement. Il est ainsi possible de définir le besoin de CP global sur l'année, mais aussi mois par mois, voire au jour le jour, notamment en cas de pénurie et dans l'attente de nouvelles ouvertures de CP en cours d'exercice.

Le pilotage des CP consiste notamment pour l'ordonnateur à évaluer les besoins en CP induits par l'ensemble des DP validées ou en cours de traitement. Il peut en cas de pénurie, intervenir sur leur date d'échéance de façon à en différer le paiement, en priorisant celles qui sont les plus urgentes.

Selon les besoins de gestion, la modification de la date d'échéance des DP doit être possible dans le système d'information, y compris après leur prise en charge, de façon à en repousser ou à en avancer le paiement. Cette opération est réalisée d'un commun accord entre le comptable et l'ordonnateur.

²⁶ Pour rappel, la date d'échéance est calculée à partir de la date de réception de la facture (ou de la date d'effet du service fait si celle-ci est postérieure) et du délai de paiement.

²⁷ Le calcul des intérêts moratoires est basé sur le dépassement de la date d'échéance.

Exemple :

Une facture a une échéance au 15 novembre (elle est reçue le 15 octobre dans le service). Le 17 octobre, le gestionnaire des demandes de paiement crée la DP correspondante, le 18 octobre le responsable des DP valide la DP. Le 19 octobre le comptable la prend en charge. Le fournisseur rencontrant des difficultés de trésorerie, l'ordonnateur en accord avec le comptable, décide de prioriser le paiement de cette facture avant échéance afin d'avancer le paiement au 25 octobre. Les CP seront consommés le 25 octobre, concomitamment à la mise en paiement.



Le pilotage des CP doit aussi prendre en compte les restes à payer et les besoins en CP à venir correspondant aux engagements à souscrire (*cf.* fascicule budget du présent DPG).

Le pilotage des CP ne peut avoir de sens que si les CP disponibles sont en phase avec la trésorerie réelle de l'organisme. Il appartient à l'ordonnateur de garantir, au moins au niveau central, la cohérence entre les CP mis à disposition et la trésorerie réellement disponible.

3.4.5 Suivi de la performance du processus

Dans le cas où le système d'information permet d'enregistrer le fait générateur du service fait, la date de réception de la facture et la date de paiement, un dispositif de suivi de la performance du processus (délai global de paiement, notamment) pourra inciter les gestionnaires à certifier le service fait au plus près de son origine, à traiter les factures dès leur réception, et aux responsables de mettre en œuvre des mesures correctives, le cas échéant.



3.5 La dématérialisation des processus et des pièces

Le décret GBCP permet un élargissement du champ de la dématérialisation des actes et des procédures. En ce qui concerne le domaine de la dépense, le décret permet une large dématérialisation de l'ensemble des pièces relatives à la dépense (*cf. infra* partie consacrée à la dématérialisation).

4 VARIANTES ET COMPLEMENTS

4.1 Variantes du processus liées à des natures de dépenses particulières

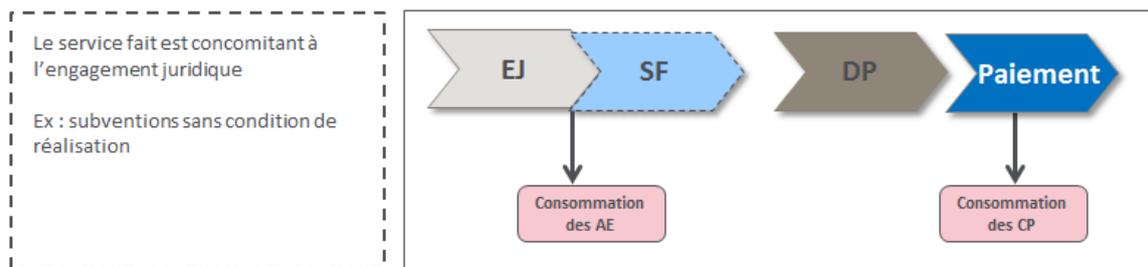
Le processus standard de la dépense décrit précédemment repose sur 4 actions majeures :

- l'engagement ;
- le service fait ;
- l'ordonnancement ;
- la mise en paiement.

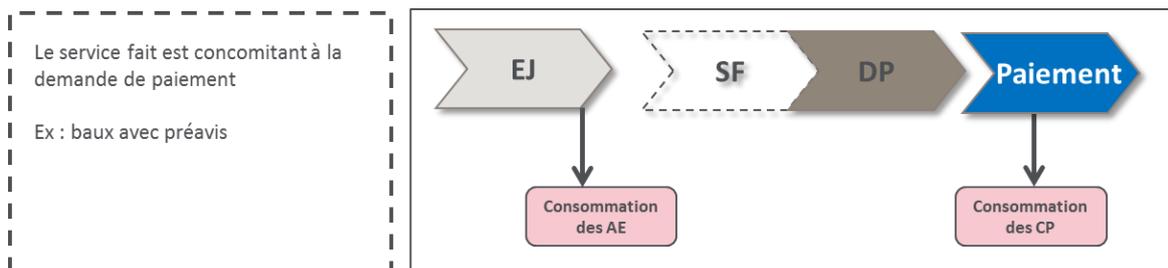
Toutefois, suivant la nature des dépenses considérées, certaines de ces actions ne peuvent être directement traitées dans le système d'information, suivant le processus standard.

Les cas suivants doivent en particulier faire l'objet d'un traitement spécifique :

- **Service fait concomitant à l'engagement juridique** (cas par exemple de décisions de versement de subvention, sans condition ou pour lesquelles les conditions sont déjà remplies) : le système d'information peut offrir la possibilité de certifier le service fait dès l'engagement juridique, sans avoir forcément besoin de procéder à sa saisie distincte et à sa validation par des acteurs habilités.

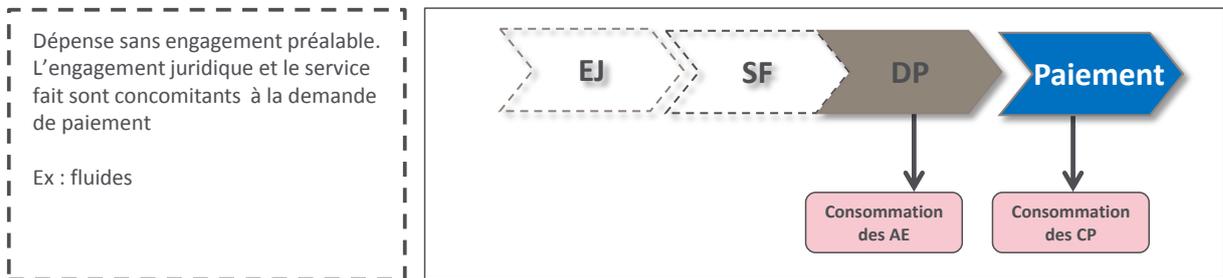


- **Service fait concomitant à la DP²⁸** (cas par exemple des baux avec préavis) : le système d'information doit pouvoir permettre de comptabiliser directement la charge ou l'immobilisation en comptabilité générale lors de la prise en charge de la DP par le comptable (sans recours à un compte de factures non parvenues).



²⁸ La notion de « service fait concomitant » traduit l'impossibilité d'individualiser le service fait dans une procédure dédiée. Il ne peut être dissocié d'un autre événement (EJ, DP) qui est de ce fait porteur des écritures comptables de charge (ou d'immobilisation).

- **Service fait et consommation des AE concomitants à la DP²⁹ (dépense sans engagement préalable³⁰, cas notamment des dépenses de fluides) :** le système d'information doit pouvoir permettre de procéder à la consommation des AE lors de la validation de la DP par l'ordonnateur et d'enregistrer directement la charge en comptabilité générale, lors de la prise en charge par le comptable.



- **Paiement réalisé avant l'ordonnancement** (cas par exemple d'un paiement par prélèvement) : la consommation des CP n'est pas réalisée au moment du décaissement ; elle ne peut avoir lieu que lorsque l'écriture de règlement est rapprochée de la DP qui doit obligatoirement être saisie dans le système d'information pour comptabiliser la charge et consommer les AE³¹ (à l'initiative de l'ordonnateur, ou du comptable en mode facturier).

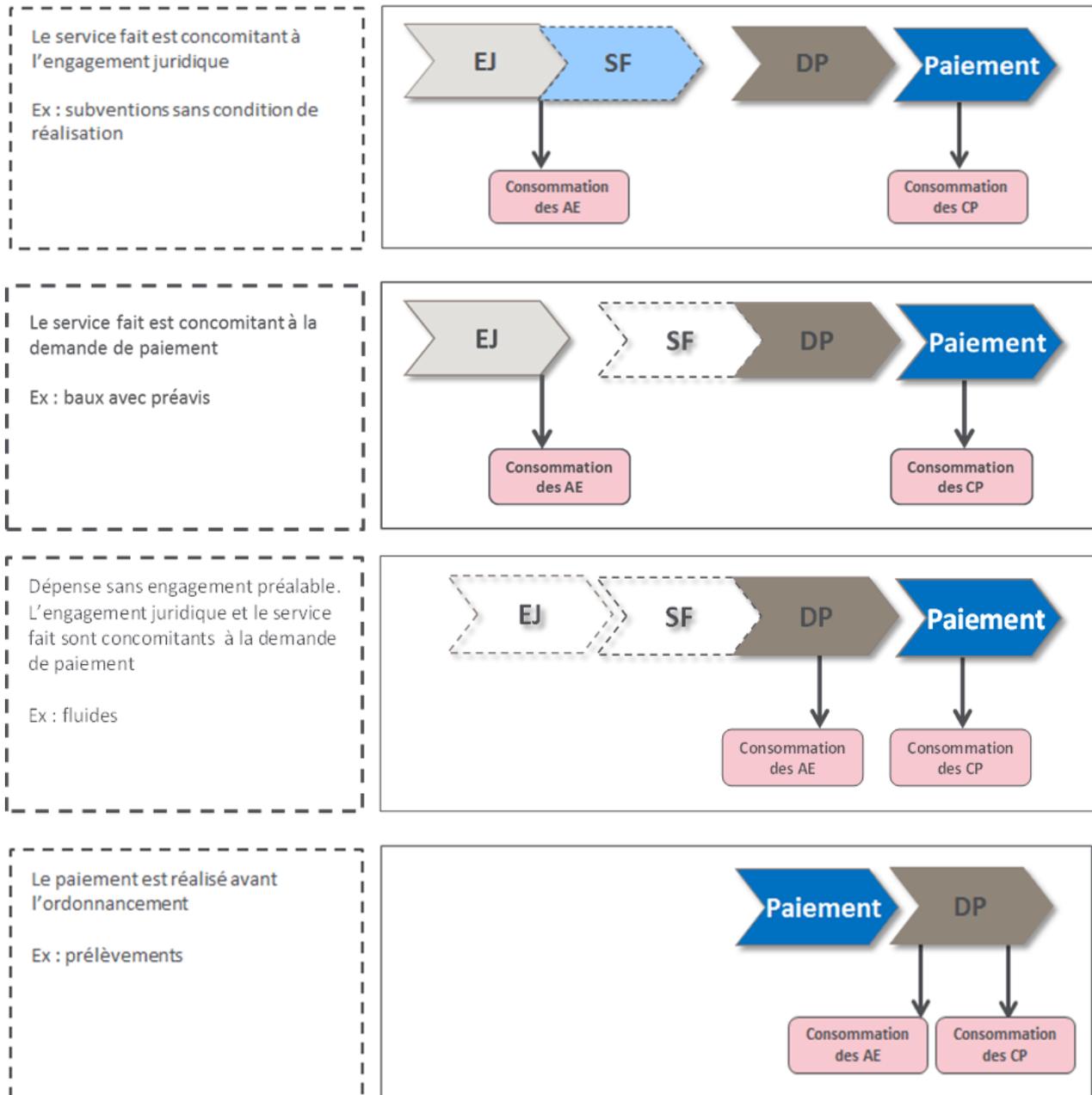


²⁹ En mode service facturier, la DP saisie par le comptable ne pourra être validée par celui-ci qu'après autorisation de l'ordonnateur. Cette autorisation peut figurer dans la convention de service facturier.

³⁰ Dans le cas de dépenses sans engagement préalable, le système d'information peut toutefois permettre de modéliser un engagement juridique ; celui-ci ne donne pas lieu à consommation d'AE, mais constitue une référence contractuelle permettant notamment de justifier la dépense et d'assurer son suivi (exemple : contrat de fourniture d'électricité)

³¹ Dans le cas où il y aurait un EJ préalable, la consommation des AE se fait au moment de la validation de l'EJ.

En synthèse, les cas de gestion sont les suivants :



4.2 Réservations d'AE

La réservation d'AE est une étape facultative de la chaîne de la dépense qui consiste à « réserver » des AE pour une opération particulière, afin d'éviter que ces AE ne soient utilisées à d'autres fins. Elle concerne uniquement l'exécution des dépenses pour lesquelles la consommation des AE est concomitante à la DP (dépense sans engagement préalable).

Les réservations d'AE sont réalisées sous la responsabilité de l'ordonnateur à des fins de bonne gestion.

La réservation d'AE est distincte de l'engagement juridique et ne donne lieu à aucune consommation de crédits en comptabilité budgétaire ni à écritures en comptabilité générale. Toutefois, la réservation d'AE les rend indisponibles ; elle est annuelle et sans possibilité de report sur l'exercice suivant.

Les réservations d'AE sont consommées par les demandes de paiement, lorsque celles-ci ne font pas référence à un engagement juridique.

La réservation d'AE peut être limitative ou non, en fonction des besoins de gestion.

Les réservations d'AE doivent comporter au moins les axes budgétaires « Nature » et « Destination ».

Lors de la validation de la DP :

- la réservation d'AE est consommée à hauteur du montant de cette DP ;
- une écriture de comptabilité budgétaire en AE (relative aux imputations budgétaires portées par la DP) est générée et consomme les AE.

Remarque 1 :

La réservation d'AE ne doit pas se substituer aux anciens « engagements comptables ». Ce sont les engagements juridiques qui se substituent à ceux-ci, avec de préférence une programmation préalable des dépenses en AE et en CP. C'est la programmation, sa réactualisation et son suivi infra annuel qui permettent de prévoir les besoins en AE et en CP, en fonction des dépenses (EJ) envisagées.



Remarque 2 :

Les réservations de crédits de paiement sont exclues.

4.3 Accès du contrôleur budgétaire au système d'information

Lorsque le contrôleur budgétaire a accès au système d'information de l'organisme, il doit pouvoir délivrer un visa ou donner un avis préalable sur les projets d'engagements.

Le système d'information doit permettre à celui-ci de disposer des informations nécessaires à son avis ou son visa et, le cas échéant, lui permettre de saisir directement celui-ci.

En particulier, le système d'information peut prévoir l'intervention du contrôleur budgétaire lors du traitement des engagements juridiques. Le routage de l'engagement juridique vers le contrôleur budgétaire peut être automatique ou manuel selon le système d'information.

Suivant les natures de dépenses et des critères fixés par l'arrêté fixant les conditions du contrôle budgétaire dans l'organisme³² et le document fixant la liste détaillée des actes soumis à avis ou visa et les montants des seuils, le contrôleur budgétaire devra pouvoir émettre un avis préalable ou un visa sur chaque projet d'engagement juridique. De la même façon, dans le cadre d'examen *a posteriori* d'actes, il doit pouvoir consulter les actes de gestion de l'organisme qu'il contrôle.

³² Article 220 du décret GBCP.

Lors d'un contrôle *a priori*, l'engagement juridique ne peut être validé qu'après visa ou avis favorable du contrôleur.

A défaut, le visa ou l'avis du contrôleur peut être transmis au gestionnaire ou au responsable des EJ pour prise en compte, en dehors du système d'information.

Toutefois, dans le cadre de la généralisation de la dématérialisation, il est souhaitable que le contrôleur puisse directement renseigner son avis dans le système d'information, au moment opportun. Il doit également pouvoir procéder à ses contrôles *a posteriori*.

Impacts budgétaires

Cas où le contrôleur budgétaire doit émettre un avis :

- La consommation des AE est suspendue après la validation du responsable des EJ, en attente de l'avis (favorable ou défavorable) du contrôleur budgétaire. La consommation des AE devient effective lorsque le responsable des EJ a validé l'engagement juridique et que le contrôleur budgétaire a émis son avis (favorable ou défavorable).

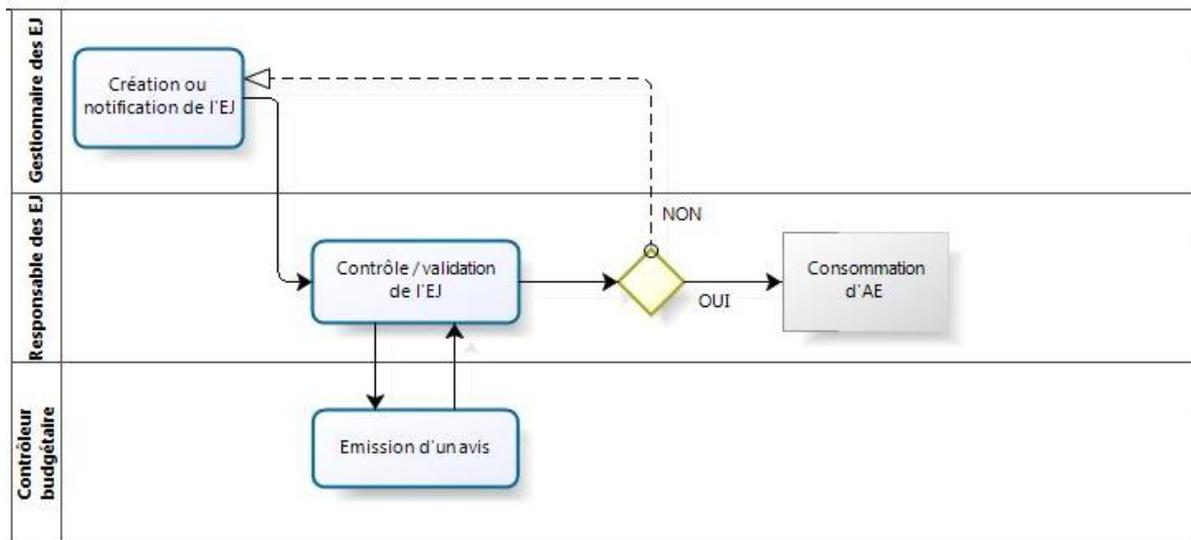
Cas où le contrôleur budgétaire doit délivrer un visa :

- La consommation des AE est suspendue après la validation du responsable des EJ, en attente du visa favorable du contrôleur budgétaire. La consommation des AE devient effective lorsque le responsable des EJ a validé l'engagement juridique et que le contrôleur budgétaire a donné son visa.

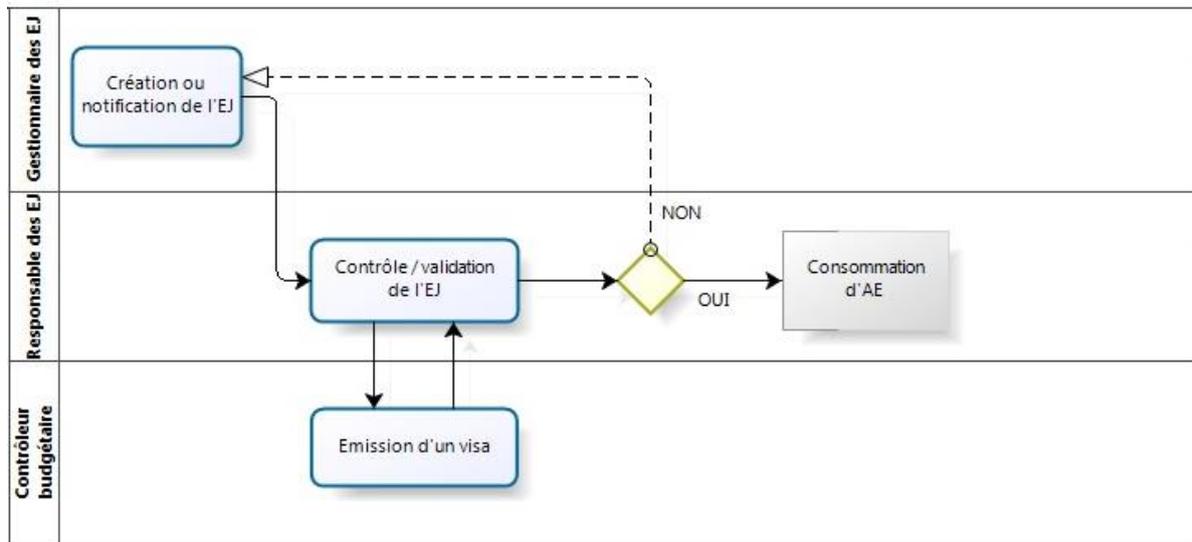
En cas de refus de visa du contrôleur budgétaire, le projet d'engagement juridique est renvoyé à l'ordonnateur et les AE ne sont pas consommées.

L'ordonnateur a le choix entre :

- renoncer à son projet ;
- procéder à un nouvel engagement prenant en compte les motifs du refus de visa ;
- entamer une procédure de passer outre.



LOGIGRAMME DU PROCESSUS INTEGRANT UN ROLE DE CONTROLEUR BUDGETAIRE AVEC AVIS



LOGIGRAMME DU PROCESSUS INTEGRANT UN ROLE DE CONTROLEUR BUDGETAIRE AVEC VISA

4.4 Paiement collectif et validation en masse de demandes de paiement

Dans le cas de dépenses de même nature au bénéfice de plusieurs créanciers, deux solutions sont envisageables dans le système d'information pour simplifier le processus et réduire les traitements :

- Emettre autant de demandes de paiement que de créanciers concernés.
- Les DP, une fois établies, peuvent être validées en masse par l'ordonnateur, puis prises en charge globalement par le comptable, sans qu'il soit nécessaire de valider individuellement chaque DP. Cette solution nécessite la mise en œuvre d'une fonctionnalité dématérialisée de validation en masse d'un ensemble de DP. Les paiements seront par la suite réalisés pour chaque DP.
- Réaliser un paiement individuel pour chaque créancier (sur la base des données généralement fournies par un système d'information externe).
- Dans ce cas, une seule DP est émise portant sur l'ensemble des créanciers concernés, pour le montant cumulé des sommes dues à l'ensemble des créanciers. La DP est validée par l'ordonnateur et le comptable, de manière analogue à une DP normale. Les paiements individuels doivent pouvoir être associés à la DP. Les paiements sont réalisés pour chaque créancier et font l'objet d'un rapprochement avec la DP. La comptabilisation en comptabilité budgétaire a lieu lors du rapprochement de chaque décaissement avec la DP.

Cas de la paye : La paye étant généralement effectuée en dehors du système d'information (système de paye), les écritures comptables associées peuvent être intégrées directement, si le système le permet, sous forme d'écritures comptables avec impact budgétaire, en comptabilité budgétaire et générale. A défaut, cette intégration peut être réalisée sous forme de demandes de paiement collectives (sans engagement préalable, ni service fait, ni décaissement, référençant un tiers générique collectif), de manière analogue à des dépenses avant ordonnancement.

Cas de la paye à façon : les organismes peuvent déléguer la gestion de la paye à la Direction Générale des Finances Publiques dans le cadre de la paye à façon. Dans ce cas, la paye est directement réalisée (liquidation et mise en paiement) par la Direction Régionale des Finances Publiques (DRFiP) de rattachement de l'organisme, en fonction des informations transmises par l'organisme. La DRFiP transmet ensuite à l'organisme un fichier détaillant les versements effectués. Sur cette base, l'organisme émet une demande de paiement de régularisation, qui porte toutes les imputations budgétaires et comptables nécessaires à la comptabilisation des opérations de paye. L'intégration dans le système d'information du fichier de paye transmis par la DRFiP afin de générer la ou les DP de régularisation peut se faire soit de façon automatisée, soit de manière manuelle.

4.5 Règles de budgétisation

4.5.1 Le lien entre les règles de budgétisation et de consommation des AE et CP



L'article 180 du décret GBCP instaure une double autorisation budgétaire et une double exécution des dépenses en AE et en CP : « les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées » et les « crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'exercice ».

Le principe pour l'élaboration d'un budget est que les règles de budgétisation s'appuient sur les règles de consommation pour définir une enveloppe limitative. Ainsi concernant la budgétisation en AE / CP :

- l'enveloppe d'AE budgétisée pour une année doit couvrir au plus près l'estimation des engagements fermes que l'organisme sera autorisé à souscrire dans l'année (qu'ils soient annuels ou pluriannuels, de fonctionnement, d'investissement, ou le cas échéant, d'intervention) ;
- l'enveloppe de CP budgétisée pour une année est évaluée à hauteur des prévisions de décaissements pour l'exercice concerné, compte tenu du rythme de réalisation des engagements (que ces engagements aient été pris l'année de l'exercice ou les années antérieures).

Les règles de budgétisation en AE et en CP suivent donc les règles de consommation des AE et des CP.

4.5.2 Le principe d'annualité des AE et ses dérogations

Les AE sont soumises au droit commun de l'annualité³³. Les AE peuvent avoir une portée pluriannuelle : les AE permettent de couvrir des engagements souscrits sur un exercice mais qui s'exécutent et donnent lieu à des paiements sur un ou plusieurs exercices³⁴.

A la suite de la consommation d'AE par des engagements pluriannuels naissent les besoins de CP et de trésorerie ultérieurs (sur l'exercice et les suivants).

Le principe d'annualité des AE admet des exceptions avec le mécanisme de reports³⁵.

« Les AE sont des autorisations annuelles d'engager, les AE ouvertes au titre d'une année ne créent aucun droit à engagement au titre des années suivantes »³⁶.

La part d'AE non utilisée n'est donc plus valable à l'issue de l'année, sauf en cas de report demandé et autorisé. Le report d'AE doit être justifié et fait l'objet d'un avis du contrôleur budgétaire préalable à la décision de l'organe délibérant qui l'officialise par un budget rectificatif.

³³ Article 183 du décret GBCP.

³⁴ Article 180 du décret GBCP.

³⁵ Article 183 du décret GBCP.

³⁶ Article 185 du décret GBCP.

4.5.3 Le principe d'annualité des CP

Les CP sont également soumis au principe d'annualité. Le principe d'annualité des CP admet des exceptions avec le mécanisme des reports³⁷.

Le report de CP doit être justifié et fait l'objet d'un avis du contrôleur budgétaire préalable à la décision de l'organe délibérant qui l'officialise par un budget rectificatif.

Pour le cas particulier des dépenses pour lesquelles le service fait a été certifié au cours de l'exercice, et dont le paiement n'est pas intervenu, les CP non consommés en fin d'exercice peuvent être reportés sur seule décision de l'organe délibérant.

4.5.4 Les principes de budgétisation et de consommation des AE et des CP dans le cas général

Pour les AE :

- Le montant à retenir pour la budgétisation et la consommation des AE est l'engagement ferme³⁸ d'une dépense. Cela correspond à ce qui est financièrement quantifié de manière certaine dans l'acte d'engagement³⁹ et qu'il faudra au moins payer « quoi qu'il arrive » (sauf non réalisation de la prestation prévue).
- Les engagements consomment les AE, l'année de leur souscription. Le montant des AE doit donc couvrir pour chaque année le montant des engagements à souscrire.

Pour les CP :

- Les CP sont consommés au fur et à mesure des paiements⁴⁰. La consommation des CP est enregistrée en comptabilité budgétaire au moment du décaissement correspondant au paiement de la dépense et pour le montant décaissé⁴¹.
- Les incidents de paiement donnent lieu à des opérations de trésorerie et n'ont pas d'impact en comptabilité budgétaire.

Là où en comptabilité générale une atténuation de charge en cours d'exercice est possible, en comptabilité budgétaire il n'y a pas d'atténuation ou de réduction possible en dépense.

En effet, il s'agit là d'un principe structurant de la comptabilité budgétaire que précise le recueil des règles budgétaires des organismes (volet « Cadre budgétaire p.19 ») : « Le budget doit respecter le principe de non contraction ». Les écritures suivent le sens des flux.

Exemples :

- Indemnités journalières de la sécurité sociale,
- Crédits d'impôts (recherche, compétitivité et emploi...),
- Indus (cf. fascicule recettes),
- Etc.

4.5.5 Les dérogations aux principes

Dans certains cas de dépense, il peut être dérogé aux principes de consommation des AE, soit :

³⁷ Articles 184 et 185 du décret GBCP.

³⁸ Signature d'un contrat, émission d'un bon de commande par exemple.

³⁹ « L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article premier [du décret GBCP] crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire ». Article 30 du décret GBCP.

⁴⁰ Article 205 du décret GBCP.

⁴¹ La consommation effective des CP ne peut avoir lieu sur la base du seul décaissement sans qu'il soit associé à la demande de paiement correspondante de façon à déterminer l'imputation budgétaire sur laquelle doit avoir lieu l'impact. En fonction des outils, la consommation des CP pourra être déclenchée par des événements différents (rapprochement DP/décaissement, statut payé de la DP, traitements de lettrage, etc.)

- lorsque l'un des trois critères de l'engagement (montant ferme, tiers connu et durée déterminée) n'est pas rempli ;
- lorsque la volumétrie des actes pour des montants unitaires faibles est disproportionnée par rapport aux enjeux financiers.



Dans ces cas, les AE sont consommées au moment de la DP, qui vaut alors certification du service fait. La liste de ces dépenses et leurs modalités d'enregistrement sont précisés dans le recueil des règles budgétaires des organismes du 7 août 2015⁴².

Règle de gestion	Cas général	Cas dérogatoire
Règles de consommation des AE et des CP	AE consommées au moment de l'engagement ferme CP consommés au moment du paiement	AE consommées au moment de la validation de l'ordre de payer (la certification du service fait étant concomitante à la validation de la DP par le responsable de la DP) (CP consommés au moment du paiement)
Montant des AE et des CP	AE = montant ferme de l'engagement total CP = montant des paiements réalisés dans l'année	AE = CP = montant des paiements réalisés dans l'année
Règle de budgétisation des AE et CP	AE # CP En année N : AE budgétées sur la base du montant de l'engagement ferme CP budgétés sur la base du montant prévu de paiement dans l'année En année N+n : Pas d'AE budgétées CP budgétés sur la base du montant prévu de paiements dans l'année	

SYNTHESE DES REGLES DE GESTION (CAS GENERAL ET CAS DEROGATOIRE)

4.6 Pilotage par les AE sous contrainte des CP

La programmation des AE et des CP est effectuée en prenant en compte la contrainte des prévisions de ressources.

La programmation des dépenses en AE et CP peut être effectuée sur la base :

- des dépenses récurrentes passées (dépenses de fonctionnement notamment) auxquelles est appliqué un facteur statistique pertinent ;
- et d'une programmation individuelle des opérations plus ponctuelles d'une certaine importance donnant lieu à dépenses.

Les AE et les CP ont des fonctions de pilotage différentes : le pilotage des AE est étroitement lié à la programmation opérationnelle et le choix des dépenses à engager selon les axes de programmation est le levier de la performance, tandis que le pilotage des CP permet essentiellement d'assurer l'équilibre budgétaire et de réaliser le paiement des dépenses engagées.

Le pilotage par les AE est donc effectué sous contrainte de la disponibilité des CP.

Par conséquent, la programmation en AE prend en compte la contrainte en CP (année courante et années suivantes). En particulier, un contrôle doit être effectué sur les échéanciers de CP (besoins en CP pluriannuels,

⁴² Article 206 du décret GBCP.

associés à la programmation des AE et aux restes à payer), afin de s'assurer de leur compatibilité avec les ressources annuelles de l'organisme (et des CP qui pourront être ouverts). Si nécessaire, la programmation des AE ou les modalités de l'exécution infra annuelle doivent être révisées (replanification de certains marchés en cours, par exemple).

La programmation des CP, réalisée en année N, pour le budget N+1 et les budgets ultérieurs implique la prise en compte des engagements programmés sur l'année N+1, des engagements programmés sur l'année N non encore souscrits et des engagements souscrits l'année N et les années antérieures (se reporter au fascicule budget du présent DPG).

4.7 Restes à payer

Les restes à payer sont obtenus par différence entre les engagements souscrits (c'est-à-dire les AE consommées sur celui-ci ou les exercices antérieurs) et les paiements (c'est-à-dire les CP consommés) effectués sur ces engagements.

Les restes à payer sont constituées par :

- d'une part des engagements souscrits sur l'exercice et les exercices passés, en attente de service fait ;
- d'autre part des engagements ayant donné lieu à service fait, en attente de paiement (correspondant aux charges à payer).

Les restes à payer constituent un élément important de la programmation pluriannuelle des CP. Ils représentent les engagements contractés et ayant consommé des AE sans avoir donné lieu à consommation de CP ; ils devront donc être couverts par des CP à ouvrir sur les budgets futurs.

Le système d'information doit être à même de restituer les restes à payer sur la base des engagements souscrits et des paiements réalisés. Il convient de distinguer le stock de restes à payer issus des exercices antérieurs, des restes à payer générés sur l'exercice en cours (flux).

La notion de restes à payer, strictement budgétaire, est indépendante des considérations de la comptabilité générale et notamment du service fait. Ainsi le périmètre des restes à payer englobe à la fois la part relative aux dépenses engagées ayant donné lieu à service fait et non décaissées (charges et immobilisations à payer correspondant à une dette certaine) et la part relative aux dépenses engagées pour lesquelles le service fait interviendra sur les exercices ultérieurs.

4.8 Echéanciers de CP

Les échéanciers de CP permettent d'évaluer les besoins futurs en CP sur l'année en cours et les années suivantes.

Les échéanciers de CP sont :

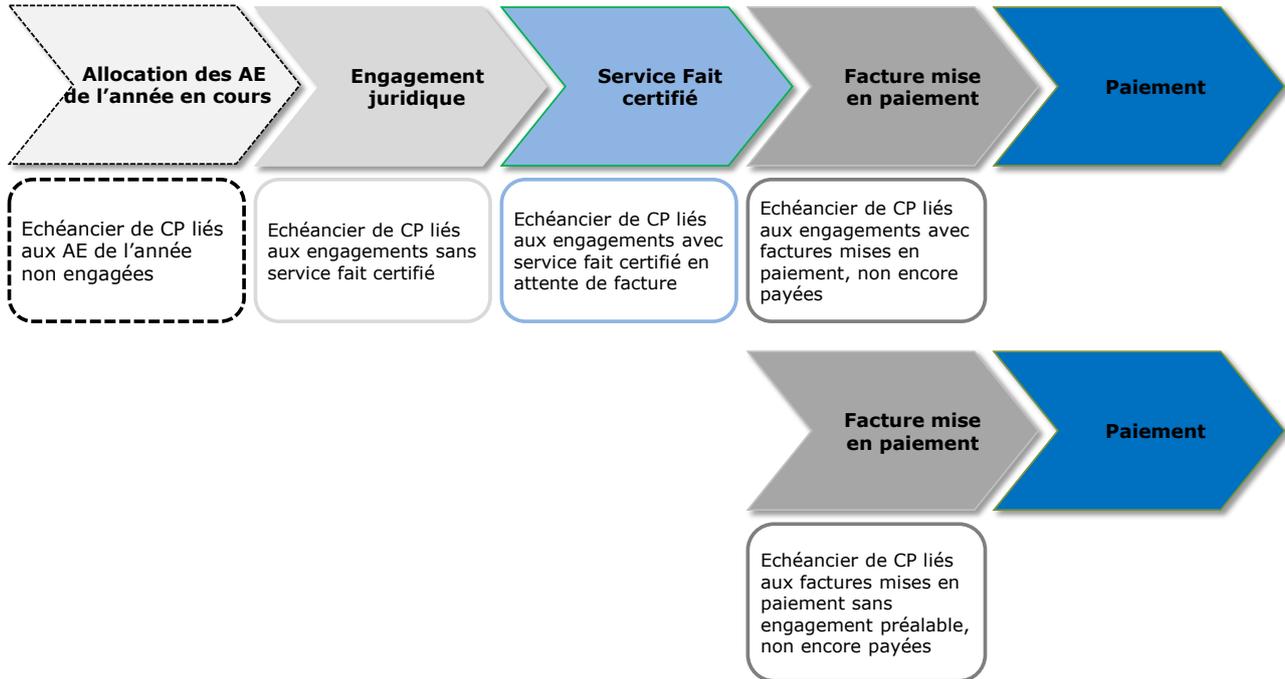
- pluriannuels ;
- détaillés suivant une maille de temps infra-annuelle (en fonction du calendrier de dialogue de gestion et des besoins de pilotage, trimestrielle par exemple, voire mensuelle en fin d'année) ;
- pilotés à une maille organisationnelle décidée par l'organisme (organisation budgétaire).

Le pilotage des CP doit se faire au niveau des compartiments limitatifs définis pour les CP. Il convient de ne pas définir de compartiments limitatifs à des niveaux trop fins pour les CP afin de permettre le pilotage et de ne pas risquer un blocage des paiements⁴³.

⁴³ Il est recommandé de positionner les contrôles de disponibles de CP au niveau de l'enveloppe budgétaire par nature (niveau de vote de l'organe délibérant)

Les échéanciers de CP sont déterminés à partir de la programmation des AE et des restes à payer.

Pour l'année en cours, les besoins en CP sont établis sur la base des échéanciers élémentaires suivants :



Le pilotage des CP nécessite que les échéanciers de CP soient actualisés en fonction de la reprogrammation et du déroulement de l'exécution. Il n'y a pas de réservation de CP.

La démarche d'établissement des échéanciers de CP, présentée ici, doit être adaptée au contexte de l'organisme et aux informations disponibles.

Les échéanciers de CP sont détaillés dans le fascicule budget du présent DPG.

5 GESTION DES CORRECTIONS ET ANNULATIONS

Dans le cadre de la chaîne de la dépense, tout ou partie des actes de gestion peut nécessiter de procéder à des corrections à la suite d'événements de gestion imprévus (erreurs de saisie, changement de fournisseur, changement d'organisation, etc.).

Les possibilités de correction dépendent généralement du statut des actes ; une écriture comptabilisée à tort ne peut être modifiée : elle doit faire l'objet d'une contrepassation et d'une nouvelle écriture (réimputation par exemple).

Les principaux cas de gestion rencontrés sont les suivants :

- erreur de facturation du fournisseur qui se traduit par un avoir ;
- trop payé à un fournisseur qui se traduit par un titre de recette ou une demande de reversement émis à son encontre ;
- erreur d'imputation de la DP comptabilisée ;
- erreur de certification de service fait ;
- erreur d'imputation de l'engagement juridique validé.

5.1 Avoirs

Les avoirs fournisseurs peuvent donner lieu à une réduction de paiement à ce fournisseur dans la mesure où l'avoir est pris en compte avec la facture sur laquelle il porte ou sur une facture ultérieure du même fournisseur relative au même acte contractuel (commande, marché, etc.) et pour la même nature de dépense.

Dans le cas où l'avoir peut être associé à une facture, il convient de distinguer si l'avoir correspond à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice :

- Si l'avoir correspond à une remise, le schéma comptable portera en débit le compte fournisseur et en crédit le compte 609 (remise obtenue sur achats).
- Si l'avoir correspond à un retour sur achat il sera traité comme la comptabilisation de la facture d'achat mais dans le sens débit / crédit inverse. Trois cas sont à considérer :

Premier cas : dépense avec EJ qui a fait l'objet d'un service fait certifié.

- Impact en comptabilité générale :
 - service fait certifié : débit 6, crédit 408,
 - comptabilisation de la DP correspondant :
 - à la facture d'achat initiale : débit 408, crédit 401,
 - à l'avoir : débit 401, crédit 408,
 - réduction de service fait : débit 408, crédit 6 ;
- Impact en comptabilité budgétaire :
 - consommation de CP à hauteur du montant facture – avoir, au moment du paiement.

Deuxième cas : dépense avec EJ, service fait concomitant à la DP.

- Impact en comptabilité générale :
 - comptabilisation de la DP correspondant :
 - à la facture d'achat initiale : débit 6, crédit 401,
 - à l'avoir : débit 401, crédit 6 ;
- Impact en comptabilité budgétaire :
 - consommation de CP à hauteur du montant facture – avoir, au moment du paiement.

•

Troisième cas : DP sans EJ préalable

- Impact en comptabilité générale :
 - comptabilisation de la DP correspondant :
 - à la facture d'achat initiale : débit 6, crédit 401,
 - à l'avoir : débit 401, crédit 6 ;
- Impact en comptabilité budgétaire : consommation de CP et d'AE à hauteur du montant facture – avoir, au moment du paiement.

Exemples : retours sur achat

Premier cas : un EJ de 100 euros, service fait certifié pour 80 euros, facture de 90 euros, avoir de 20 euros

Suite à la liquidation et mise en paiement de la facture :

- paiement et consommation de CP = 70 euros (facture de 90 euros – 20 d'avoir);
- solde du compte « factures non parvenues » = 10 euros (le service fait peut alors être réduit de 10 euros, correspondant à une charge nette de 70 euros) ;
- AE consommées : 100 euros (possibilité d'effectuer un retrait d'AE à hauteur de 20 euros ou 30 euros si le service fait est réduit et si aucune nouvelle livraison ou facture n'est attendue).

Deuxième cas : Pas d'EJ ; traitement d'une facture de 90 euros et d'un avoir de 20 euros (pour la même nature de dépense)

Suite à la liquidation et mise en paiement de la facture et de l'avoir :

- paiement et consommation de CP = 70 euros ;
- consommation AE = 70 euros ;
- débit du compte de charge : 70 euros.

5.2 Corrections d'erreurs sur un flux standard avec engagement et service fait

Les cas de corrections d'erreurs se feront soit en comptabilité générale, soit en comptabilité budgétaire, soit en comptabilité générale et budgétaire.

Une erreur en comptabilité générale concerne toute la chaîne de la dépense, les corrections doivent être apportées aux différentes étapes.

5.2.1 Corrections relatives à une erreur sur l'imputation de comptabilité générale⁴⁴

Le cas traité est celui d'une imputation comptable erronée suite à une erreur de saisie relative uniquement à la nature de la dépense (compte de charges ou d'immobilisations) ; les autres comptes mouvementés dans le traitement de la dépense (factures non parvenues, comptes fournisseur, etc.) sont des invariants que le système d'information doit sécuriser.

5.2.1.1 Si le paiement est réalisé

La DP et les écritures comptables associées ne peuvent être modifiées. La seule possibilité est de procéder à la réimputation en comptabilité générale (par exemple : crédit du compte de charge erroné / débit du compte de charge approprié). Cette écriture sera passée par le comptable en concertation avec l'ordonnateur (demande de correction).

Si l'engagement juridique et le service fait ne sont pas complètement soldés⁴⁵, il convient de procéder aux corrections nécessaires afin d'éviter que la même erreur se reproduise pour les services faits et paiements suivants (par exemple : correction de l'engagement juridique par le gestionnaire des EJ si celui-ci est porteur de l'imputation erronée, correction des modèles d'écritures du service fait par le comptable, etc.).

5.2.1.2 Si la DP est comptabilisée mais le paiement non réalisé

La correction peut être envisagée suivant deux approches :

- correction de l'imputation comptable par le comptable via une pièce en comptabilité générale (demande de correction) ;
- si le système d'information le permet, annulation de la DP (avec contrepassation des écritures comptables correspondantes) de façon à permettre ensuite une annulation, puis une correction du service fait par le gestionnaire du service fait (*cf. infra* cas sans DP validée), et ainsi comptabiliser la bonne imputation (*cf. infra* cas sans DP saisie) par le comptable.

Si l'engagement juridique et le service fait ne sont pas complètement soldés, il convient de procéder aux corrections nécessaires afin d'éviter que la même erreur se reproduise pour les services faits et paiements suivants (par exemple : correction de l'engagement juridique par le gestionnaire des EJ si celui-ci est porteur de l'imputation erronée, correction des modèles d'écritures du service fait par le comptable, etc.).

5.2.1.3 Si la DP n'est pas saisie ou pas validée, mais le service fait certifié

La correction peut être envisagée selon deux approches :

- Correction de l'imputation comptable par le comptable via une pièce en comptabilité générale (demande de correction) ;
- Correction de l'imputation comptable par le gestionnaire du service fait via une annulation de service fait (contrepassation des écritures comptables correspondantes), puis une nouvelle certification de service fait sur les bonnes imputations.

Si l'engagement juridique et le service fait ne sont pas complètement soldés, il convient de procéder aux corrections nécessaires afin d'éviter que la même erreur se reproduise pour les services faits et paiements suivants (par exemple : correction de l'engagement juridique par le gestionnaire des EJ si celui-ci est porteur de l'imputation erronée, correction des modèles d'écritures du service fait par le comptable, etc.).

⁴⁴ Les modalités pratiques sont précisées dans l'arrêté relatif au contrôle des agents comptables.

⁴⁵ Si l'engagement juridique et le service fait sont soldés mais erronés, *cf. infra*

5.2.1.4 Si le service fait n'est pas certifié

Dans le cas d'un service fait partiel qui a déjà donné lieu à des écritures en comptabilité générale, il est possible de modifier la source de l'erreur à venir en indiquant l'imputation comptable appropriée (éventuellement par modification de l'engagement juridique par le gestionnaire des EJ si elle est portée sur celui-ci).

5.2.2 Corrections relatives à une erreur sur l'imputation de comptabilité budgétaire

5.2.2.1 Si le paiement est réalisé

La seule possibilité est de procéder à la correction de l'imputation budgétaire via une pièce en comptabilité budgétaire. Par exemple, une écriture de consommation d'AE et de CP sur la bonne enveloppe par nature budgétaire / destination pour le même montant. La correction doit porter sur la comptabilité budgétaire des AE et des CP (double jeu d'écritures).

Attention :

Les montants en comptabilité budgétaire (AE/CP) ne peuvent être corrigés que sur le même exercice que celui au cours duquel les écritures initiales ont été comptabilisées (l'année du paiement pour l'écriture en CP et l'année de l'engagement pour les AE). Les corrections ultérieures ne modifieront pas les écritures en AE/CP précédemment comptabilisées mais porteront sur les objets de gestion.

Si l'engagement juridique n'est pas complètement soldé, il convient de corriger les informations erronées portées par celui-ci afin d'éviter que la même erreur se reproduise pour les paiements suivants (*cf. infra*).

5.2.2.2 Si la DP est comptabilisée mais le paiement non réalisé

Il convient de modifier les imputations budgétaires avant de procéder au paiement.

Si la DP peut être annulée, une nouvelle DP pourra être saisie avec les imputations correctes.

Toutefois, l'engagement juridique correspondant étant a priori porteur de la même imputation budgétaire erronée, celui-ci devra être corrigé (par le responsable des EJ) afin de régulariser la comptabilité budgétaire relative à l'imputation des AE.

Pour ce faire, il peut être nécessaire (en fonction du système d'information) d'annuler la DP (concertation entre le comptable et le responsable des DP, en fonction des possibilités du système d'information) et le service fait (par le responsable du service fait), puis de corriger l'engagement juridique afin de corriger les écritures erronées en comptabilité budgétaire et de générer les bonnes écritures. Dans ce cas la correction de l'engagement juridique permet la correcte imputation des DP ultérieures.

Si la DP ne peut être annulée, alors les corrections pourront avoir lieu à la suite du paiement (*cf. supra*).

5.2.2.3 Si la DP n'est pas saisie ou pas validée, mais le service fait certifié

L'engagement juridique doit être modifié après annulation du service fait certifié.

5.2.2.4 Si l'engagement est validé (et le service fait n'est pas certifié)

La correction des écritures en comptabilité budgétaire relative aux AE doit être réalisée. Pour ce faire, l'engagement doit être soldé puis ré engagé sur les bonnes imputations⁴⁶.

⁴⁶ Le besoin est de procéder à une correction des critères budgétaires portés par l'EJ et des écritures de comptabilité budgétaire qui ont été générées. Le solde, l'annulation ou la simple mise à jour de l'objet « EJ » peuvent être ou non nécessaires pour procéder à ces corrections, en fonction des possibilités des outils informatiques.

Si l'engagement juridique a été engagé lors d'un exercice précédent, les AE libérées lors du solde de l'engagement juridique peuvent ne pas être perdues (exception à la règle générale *cf. infra*) dans la mesure où elles sont réengagées pour le même montant, suite à la correction.

5.3 Cas général de la correction d'une DP

Une DP payée n'est plus modifiable. Il est alors nécessaire de procéder à des écritures correctives, comme décrit *supra*.

Si la DP n'est pas payée, deux cas sont à distinguer :

- si la DP a été prise en charge par le comptable :
 - le comptable devra procéder à une annulation de la DP qui se traduira en comptabilité générale par une écriture de contrepassation,
 - une nouvelle DP devra être initiée par l'ordonnateur ;
- si la DP n'a pas été prise en charge par le comptable :
 - le gestionnaire des DP (ou le responsable des DP) pourra effectuer les corrections nécessaires et remettre la DP dans le circuit de validation.

5.4 Cas général de la correction du service fait

La correction du service fait doit être réalisée (par le certificateur du service fait) en cohérence avec les demandes de paiement et les paiements qui lui sont le cas échéant postérieurs.

La correction se traduit par un complément ou une réduction de service fait. S'il s'agit d'une réduction de service fait, celle-ci doit rester cohérente avec les éventuelles mises en paiement déjà réalisées.

Le système d'information doit être en mesure de procéder à ces corrections par ajout ou retrait de service fait. Si l'erreur porte sur l'imputation comptable, des écritures comptables correctives doivent être possibles (*cf. paragraphe supra* relatif aux corrections relatives à une erreur sur l'imputation de comptabilité générale).

Exemple 1 :

Un service fait correspondant à un EJ de 100 euros est réalisé à hauteur de 80 euros.

Le service fait reçu n'est pas conforme à l'engagement pour 20 euros. Une correction du service fait, à hauteur de 20 euros devra être réalisée par le gestionnaire du service fait. Le service fait est au final de 60 euros.

Si la correction a lieu sur le même exercice que celui de l'engagement et de la certification initiale du service fait, l'ordonnateur doit réduire le SF de 20 ce qui a pour conséquence de réduire la charge de 20. De plus si aucun autre service fait n'est attendu, il convient d'effectuer un retrait d'engagement à hauteur de 40, diminuant d'autant la consommation d'AE et restituant 40 de crédits budgétaires (AE).

Si la correction a lieu sur un exercice ultérieur, la réduction du SF pour 20 aura pour conséquence la génération d'un produit de 20 en comptabilité générale⁴⁷ et si aucun autre SF n'est attendu, le retrait d'AE de 40 ne générera aucune écriture en comptabilité budgétaire (pas de restitution d'AE⁴⁸) mais réduira d'autant le niveau des restes à payer.

⁴⁷ Ou d'une augmentation du report à nouveau dans le cas d'une activité non soumise à l'impôt.

⁴⁸ Sauf cas exceptionnels prévus dans le recueil des règles budgétaires, fascicule n°4 Dépenses.

Exemple 2 :

Un service fait correspondant à un EJ de 100 euros est réalisé à hauteur de 80 euros.

Une DP correspondante à une facture de 70 euros a été créée (non comptabilisée). Le service fait reçu n'est pas conforme à l'engagement pour 20 euros. Le paiement n'ayant pas eu lieu, le gestionnaire des DP devra annuler la DP dans un premier temps, puis le gestionnaire du service fait pourra annuler le service fait pour 20 euros, dans un second temps.

Le service fait corrigé étant ainsi porté à 60 euros, la facture ne pourra être traitée (elle devra, le cas échéant, faire l'objet d'un avoir, ou être retournée au fournisseur).

5.5 Cas général de la correction de l'engagement juridique

La correction de l'engagement juridique (par le gestionnaire des EJ) doit être réalisée en cohérence avec les services faits certifiés et mises en paiement réalisées.

Si l'erreur porte sur le montant de l'engagement, un engagement complémentaire ou une réduction de l'engagement (retrait d'engagement) doit être réalisé. Les retraits d'engagement doivent rester cohérents avec les services faits et les paiements déjà réalisés.

Les engagements complémentaires suivent les mêmes conditions que les engagements initiaux ; ils consomment, lors de leur validation, les AE de l'exercice en cours.

Cas des retraits d'engagement :

Les retraits d'engagement doivent respecter des règles de budgétisation spécifiques et ne pas dépasser la part de l'engagement juridique qui n'a pas donné lieu à certification de service fait ou à paiement⁴⁹ :

- si le retrait d'engagement a lieu lors du même exercice budgétaire que l'engagement d'origine, les AE correspondantes sont restituées sur les enveloppes budgétaires correspondantes ;
- si le retrait d'engagement a lieu lors d'un exercice budgétaire ultérieur à celui de l'engagement d'origine, les AE ne sont pas restituées, à l'exception de certains cas spécifiques expressément visés dans le recueil des règles budgétaires des organismes dans la partie 4. Dépenses.;
- si l'EJ engagé en N-1 a fait l'objet d'un engagement complémentaire en N, alors le retrait d'engagement rend disponible les AE à hauteur du montant complémentaire engagé en N. Les AE engagées en N-1 ne sont pas restituées.

Exemple :

Un EJ engagé à hauteur de 100 euros en N-1, complément d'engagement de 30 euros en N, service fait à hauteur de 70 euros et devant faire l'objet d'un retrait d'engagement.

Un retrait de 70 euros est impossible car le montant du retrait est plafonné à 60 euros (130-70).

Un retrait de 40 euros a pour conséquence une restitution d'AE à hauteur de 30 euros (au titre de l'exercice N), et une libération complémentaire d'AE de 10 euros (au titre de N-1) non restituées.

⁴⁹ Cf : recueil des règles budgétaires, partie IV/Dépense, 2.12, page 80.

R

5.6 Contrôles d'intégrité et de cohérence du système d'information

Les possibilités de correction offertes par le système d'information ne doivent pas se traduire par une désynchronisation des différents objets de gestion qui concourent à une même dépense.

Ainsi, les services faits doivent rester plafonnés par les engagements préalables, les DP par les services faits certifiés et par les engagements juridiques, les consommations de CP par les AE engagées.

Par ailleurs, les imputations budgétaires et comptables générées aux différentes étapes d'une même dépense doivent rester cohérentes entre elles, suite aux différentes corrections intervenues. L'ensemble des corrections ou des écarts constatés doivent être tracés et auditable.

Les systèmes d'information doivent ainsi permettre d'apporter toutes les corrections nécessaires à la bonne tenue des comptabilités et de garantir que les différentes corrections apportées ne remettent pas en cause la cohérence des données gérées.

Dans tous les cas, toute correction et / ou modification d'écriture à l'initiative de l'ordonnateur fait l'objet d'une demande auprès de l'agent comptable qui a compétence pour procéder aux différentes corrections et/ou modifications⁵⁰.

⁵⁰ Les modalités pratiques sont précisées dans l'instruction comptable.

6 DECLINAISON DU PROCESSUS SUIVANT LES DIFFERENTES CATEGORIES DE DEPENSES

Différentes catégories de dépense peuvent être identifiées en fonction de :

- la nature des engagements juridiques (marchés publics, baux, dépenses d'intervention, etc.) ;
- leurs modalités de traitement (carte d'achat, régies, etc.) ;
- leur caractère accessoire ou complémentaire (intérêts moratoires, TVA, gestion en devises, cession-opposition, etc.) ;
- etc.

6.1 Dépenses relevant de l'ordonnance sur les marchés publics

A compter du 1er avril 2016, sont abrogés :

- les articles 38 à 42 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques relatifs aux délégations de service public,
- l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariats,
- l'ordonnance n° 2005-649 du 6 juin 2005 relative aux marchés passés par certaines personnes publiques ou privées non soumises au code des marchés publics,
- le Décret n° 2006-975 du 1er août 2006 portant code des marchés publics.

Dorénavant, l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics ainsi que son décret d'application du 25 mars 2016 n°2016-360 régissent les marchés publics de tous les acheteurs publics, y compris ceux des personnes anciennement soumises à l'ordonnance du 6 juin 2005 (ex : les EPIC) et les marchés de partenariat, lesquels deviennent une sous-catégorie de marché publics,,

Par ailleurs, l'ordonnance n°2016-65 relative aux contrats de concessions du 29 janvier 2016 et son décret d'application n°2016-86 du 1er février 2016 sont les textes à appliquer pour les contrats de concession.

Il faut préciser que pour les délégations de service public, les marchés publics et les contrats de partenariat pour lesquels une consultation a été engagée ou un avis d'appel à la concurrence a été envoyé à la publication jusqu'au 31 mars 2016, les anciennes dispositions demeurent applicables

6.1.1 La commande publique

6.1.1.1 Périmètre

Les contrats de la commande publique se divisent en deux catégories :

- les marchés publics (y compris les marchés de partenariat), définis à l'article 4 de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics,
- les contrats de concessions, définis à l'article 5 de l'ordonnance n° 2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession. Ainsi, les baux ne sont pas concernés.

Tous les contrats publics conclus par les acheteurs publics ne sont pas des marchés publics ou des contrats de concession.



Doivent faire l'objet d'une consommation d'AE :

- les marchés publics hors accords-cadres ;
- les seuls bons de commande relatifs aux marchés à bons de commande ⁵¹(traités au paragraphe 6.1.1.4).

Les accords-cadres ne font pas l'objet de consommation d'AE, seuls les marchés subséquents et les bons de commandes passés en application de l'article 4 de l'ordonnance 2015-899 consomment des AE pour leur montant ferme. Ils peuvent cependant être suivis dans le système d'information pour faciliter le lien entre différents marchés.

⁵¹ Les marchés à bons de commande, prévus par l'article 77 du code des marchés publics de 2006 ne figurent plus dans les dispositions du décret du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics, pris sur le fondement de l'ordonnance du 23 juillet 2015. Toutefois, ils demeurent en tant que tels lorsqu'ils ont été lancés avant le 1^{er} avril 2016 ou lorsqu'ils sont conclus sur la base d'un accord-cadre antérieur au 1^{er} avril 2016.



Si le système d'information le permet, l'ensemble des fonctionnalités relatives aux marchés publics peuvent être couvertes. Dans le cadre de l'exécution financière de la commande publique, le système devra permettre de traiter le volet budgétaire et comptable relatif notamment aux fonctionnalités suivantes :

- sous-traitance ;
- avances – récupération des avances ;
- acomptes ;
- retenue de garantie ;
- avenants et marchés complémentaires ;
- décision de poursuivre ;
- diverses indemnités ;
- révision de prix ;
- réfections ;
- intérêts moratoires ;
- oppositions et cessions prévues dans le cadre de la loi « DAILLY » ;
- suivi des marchés (engagements et paiements) ;
- etc.

La notification est l'acte juridique par lequel l'organisme reconnaît un engagement ferme et définitif vis-à-vis d'un tiers. La consommation des AE est la résultante de la notification.

6.1.1.2 Typologie des marchés publics

Une typologie de marchés publics peut être définie, notamment pour différencier les règles de budgétisation associées et pour en faciliter le suivi.

Les types de marchés publics, ainsi que leurs principes de gestion et leur matérialisation dans le système d'information, sont décrits ci-après.

6.1.1.3 Impacts budgétaires dans le cas général

Dans le cas général des marchés publics, les règles de consommation des AE et des CP sont présentées dans le tableau suivant :

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et CP	AE consommées sur la tranche ferme au moment de la validation de l'EJ AE consommées sur la tranche conditionnelle au moment de l'affermissement CP consommés au moment du paiement
	Montant des AE et des CP	A la passation du marché : AE = montant ferme A l'affermissement de la tranche conditionnelle : AE = montant de la tranche conditionnelle CP = montant de chaque paiement
	Règles de budgétisation	AE ≠ CP AE budgétés à hauteur des engagements fermes ou affermis sur l'année CP budgétés à hauteur des paiements prévus sur l'année
Comptabilité	Comptabilisation de la dépense	Certification du service fait

générale	(en tant que charge ou immobilisation) en comptabilité générale	
-----------------	---	--

Un marché peut prévoir une clause de reconduction à l'issue d'une durée définie. Dans ce cas, la durée de l'engagement n'inclut pas la ou les éventuelles reconductions dans la mesure où la non-reconduction n'est pas considérée comme une résiliation du contrat.

Les révisions de prix et les reconductions donnent lieu à des consommations ultérieures d'AE, par des engagements complémentaires.

6.1.1.4 Marchés à bons de commande

Ces marchés ne comportent pas d'engagement ferme de dépense et leur passation n'entraîne donc pas de consommation d'AE, y compris s'ils comportent un montant minimum. Le marché donne lieu à l'émission d'un ou plusieurs bons de commande.

Les modalités de consommation des AE et des CP sont identiques qu'ils soient avec ou sans minimum-maximum, qu'ils soient reconductibles ou non.

L'engagement de l'organisme est créé par l'émission des bons de commande, lesquels doivent donc être couverts en AE avant d'être émis. Les AE sont alors consommées à la validation de cet engagement dans le système d'information financière. Lorsque le bon de commande porte sur une prestation exécutée sur plusieurs exercices, la comptabilité budgétaire doit retracer l'engagement pris sur cette durée. Chaque bon de commande donne lieu à engagement juridique (consommation d'AE) et à des services faits (partiels ou totaux), avant de donner lieu à une DP.

Il est recommandé d'assurer le lien entre le bon de commande et le marché à bons de commande ainsi que le contrôle des montants correspondants dans les systèmes d'information.

Les marchés à bons de commande, prévus par l'article 77 du code des marchés publics de 2006 ne figurent plus dans les dispositions du décret du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics, pris sur le fondement de l'ordonnance du 23 juillet 2015. Toutefois, ils demeurent en tant que tels lorsqu'ils ont été lancés avant le 1^{er} avril 2016 ou lorsqu'ils sont conclus sur la base d'un accord-cadre antérieur au 1^{er} avril 2016.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	Consommation des AE lors la validation de l'EJ associé au bon de commande émis Consommation des CP au moment du paiement
	Montant des AE et des CP	AE = montant de chaque bon de commande CP = montant de chaque paiement
	Règles de budgétisation	AE budgétées sur la base d'une évaluation annuelle des bons de commande CP budgétés sur la base d'une évaluation annuelle des paiements liés aux factures

Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charges ou immobilisation) en comptabilité générale	Certification du service fait
------------------------------	---	-------------------------------

NB : d'un point de vue fonctionnel, les marchés avec ordres de service emportent les mêmes conséquences en matière de consommation d'AE que les marchés à bons de commande : ce n'est pas le marché en lui-même qui engage fermement l'organisme vis-à-vis d'un tiers mais bien les ordres de service eux-mêmes.

6.1.1.5 Marchés à tranches

Lors de la passation du marché, les AE sont consommées à hauteur du montant ferme. Il comprend le montant de la tranche ferme et le cas échéant le montant de l'indemnité de dédit. Chaque affermissement de tranche conditionnelle ou optionnelle donne lieu à une consommation d'AE au moment de l'affermissement pour le montant de la tranche et le cas échéant le montant de l'indemnité d'attente due au titulaire du marché.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	AE : Tranche ferme + montant de l'indemnité de dédit consommé à la validation de l'EJ Engagement de la tranche conditionnelle ou optionnelle au moment de la validation de l'EJ CP consommés au moment du paiement
	Montant des AE et des CP	<u>A la notification du marché :</u> AE = montant ferme + montant des indemnités de dédit sur tranche conditionnelle ou optionnelle <u>A l'affermissement de la tranche conditionnelle ou optionnelle:</u> AE = montant de la tranche conditionnelle affermie + le cas échéant, le montant de l'indemnité d'attente. Les AE engagées au titre de l'indemnité de dédit peuvent faire l'objet d'un retrait d'engagement et être réutilisées CP = paiements réalisés dans l'année
	Règles de budgétisation	AE ≠ CP AE budgétées à hauteur des engagements fermes ou affermis sur l'année + selon les hypothèses de paiement des indemnités CP budgétés à hauteur des paiements de l'année
Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charge ou immobilisation) en comptabilité générale	Certification du service fait

6.1.1.6 Marchés publics à procédure adaptée (MAPA)

Les procédures formalisées imposées par le droit de l'Union européenne ne s'imposent qu'aux marchés publics d'un montant supérieur aux seuils qu'il fixe⁵². Au-dessous de ces seuils, l'acheteur est libre d'organiser sa

⁵² Article 25 du décret n°2016-360 ; publiés au Journal officiel de la République française (article 42 de l'ordonnance n°2015-899), ces seuils évoluent tous les deux ans.

procédure comme il l'entend, dans le respect des principes constitutionnels de liberté d'accès à la commande publique, d'égalité de traitement des candidats et de transparence des procédures.

Leur procédure de passation doit être adaptée à la nature et aux caractéristiques du besoin à satisfaire, au nombre ou à la localisation des opérateurs économiques susceptibles d'y répondre ainsi qu'aux circonstances de l'achat ; c'est ce que signifie leur appellation de marchés à procédure adaptée (MAPA).

Le MAPA peut reprendre la forme des autres types de marché.

Le système d'information doit pouvoir distinguer les MAPA. Cette typologie permet notamment le suivi des seuils.

Les règles d'engagement sont analogues à celles des autres marchés.

6.1.1.7 Les accords-cadres

L'article 4 de l'ordonnance du 23 juillet 2015 définit les accords-cadres comme étant « les contrats conclus par un ou plusieurs acheteurs soumis à la présente ordonnance avec un ou plusieurs opérateurs économiques ayant pour objet d'établir les règles relatives aux bons de commande à émettre ou les termes régissant les marchés subséquents à passer au cours d'une période donnée, notamment en ce qui concerne les prix et, le cas échéant, les quantités envisagées. »

En application des dispositions de l'article 78 du décret du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics, pris sur le fondement de cette ordonnance, les accords-cadres peuvent désormais revêtir trois formes :

- Les accords-cadres exécutés par marchés subséquents (l'article 79 ajoute que ces marchés subséquents peuvent prendre la forme d'accords-cadres exécutés au moyen de bons de commande),
- Les accords-cadres exécutés (directement) par bons de commande,
- Les accords-cadres exécutés par l'un et l'autre.

Un accord-cadre ne comporte pas d'engagement susceptible de donner lieu à consommation d'AE.

Les « marchés subséquents » passés en application d'un accord-cadre donnent lieu à consommation d'AE dans les mêmes conditions que les autres marchés.

Les accords-cadres interministériels obéissent aux mêmes règles, les marchés subséquents passés pour leur application étant généralement des marchés ministériels.

6.1.1.8 Règles relatives aux éléments financiers des marchés

Le système d'information doit permettre de suivre les éléments financiers relatifs à la commande publique.

Règlement financier des marchés

Les marchés donnent lieu à des versements, à titre d'avance, d'acompte, à titre de règlement partiel définitif ou pour solde du marché. Ces règlements peuvent être adressés directement aux sous-traitants admis au paiement pour la partie du marché dont ils assurent l'exécution en fonction des conditions de paiement mises en place lors de la conclusion du marché.

Gestion des seuils

Il est rappelé que dans le cadre des marchés publics l'atteinte des différents seuils doit être estimée lors d'une phase de planification des achats annuels. Constaté le dépassement d'un seuil en cours d'année par un

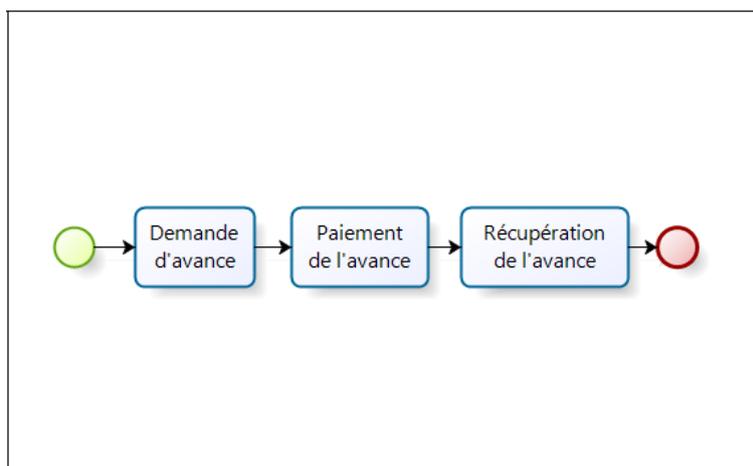
contrôle bloquant est le constat d'une mauvaise prévision, pénalisante pour l'efficacité du processus achats puisqu'elle doit se traduire par une procédure de régularisation. Le système d'information doit permettre toutefois de réaliser un suivi des différents seuils.

Gestion des fournisseurs

Le système d'information devra permettre de gérer les différents cas de gestion associés aux différents types de tiers d'un marché (titulaire, cotraitant, sous-traitants admis ou non au paiement direct) et d'identifier l'ensemble des fournisseurs et leurs caractéristiques de paiement (les références bancaires notamment).

6.1.2 Gestion des avances

Vue d'ensemble



6.1.2.1 Processus métier

Avance

Les articles 110 à 113 du décret n° 2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics précisent les modalités et les conditions d'application d'une avance.

Le paiement de l'avance peut être réalisé à n'importe quel fournisseur (titulaire, cotraitant, sous-traitant).

Dans le cas général où le marché fait l'objet d'un engagement (consommation d'AE), l'avance donne lieu à une consommation de CP lors de sa mise en paiement. C'est pourquoi l'avance doit faire référence à l'EJ. L'avance est considérée comme un type de DP pris sur un engagement juridique préalable.

Toutefois, dans le cas d'une avance sur un accord-cadre à bons de commande, ce dernier ne faisant pas l'objet d'une consommation d'AE (puisque celle-ci est portée par chaque bon de commande), l'avance devra également consommer les AE lors de sa validation par le responsable des DP ; l'avance est dans ce cas considérée comme un type de DP pris sans engagement préalable.

Les versements d'avances doivent être validés par le comptable et ne sont pas soumis à service fait.

Récupération d'avance

Dans le cas où l'avance est supérieure à 5%, elle peut être remboursée à un rythme fixé par le marché par précompte sur les sommes dues à titre d'acomptes, de règlement partiel définitif.

Le remboursement doit être terminé lorsque le montant des prestations exécutées atteint 80 %.

Le remboursement de l'avance, effectué par précompte sur les sommes dues ultérieurement au titulaire commence lorsque les prestations exécutées atteignent ou dépassent 65% du montant du marché (minimum dans le cas d'un marché à bons de commande), de la tranche ou du bon de commande.

Lors de la récupération, le montant de l'avance vient en déduction de la DP.

Remboursement d'une avance

Dans le cas où l'avance a été générée à tort et ne peut pas être récupérée, il convient de procéder à un remboursement d'avance.

- L'annulation de l'avance est effectuée de la manière suivante :
 - une demande de reversement est émise par l'ordonnateur, prise en charge par le comptable et envoyée au fournisseur,
 - impact en comptabilisation générale :
 - débit 4, crédit 4091 (ou 2381⁵³). Encaissement : débit 5, crédit 4,
 - impact en comptabilité budgétaire :
 - comptabilisation d'une recette (cf. indus – fascicule « Recette »)

Cas des avances sur frais de mission et sur salaires

Les avances hors marché (avances sur frais de mission ou avances sur salaires) peuvent être traitées selon deux modalités :

- Comme pour les avances sur marché à bons de commande, une DP d'avance est émise par l'ordonnateur et prise en charge par l'agent comptable, donnant lieu à consommation de CP et d'AE. La DP définitive vient solder les comptes d'avance en comptabilité générale et consomme le solde en CP et en AE.
- Les organismes qui le souhaitent peuvent recourir à un traitement non budgétaire : une demande de versement permet de verser l'avance dans un premier temps (sans consommation de CP ni d'AE). Puis, une demande de paiement vient solder l'avance et consomme les CP et les AE à hauteur du montant définitif de la dépense.

⁵³ Dans le cas d'une avance sur marché de fonctionnement, le compte de comptabilité générale à utiliser est le 409-1 - Fournisseur – avance versée sur commande ; dans le cas d'une avance sur marché d'investissement, le compte de comptabilité générale à utiliser est le 2381 - Avance versée sur commande d'immobilisations corporelle.

6.1.2.2 Processus dans le système d'information

Demande d'avance dans le système d'information

Dans le système, les avances prévues dans le cadre du marché doivent pouvoir être émises en référence aux engagements juridiques, soit au niveau global de l'EJ, soit sur un des volets de l'EJ qui peut correspondre à une tranche, à un lot, à un bon de commande, le cas échéant par entité métier dans le cadre d'un marché partagé.

Mise en paiement de l'avance

Le système d'information doit proposer le paiement de l'avance sous la forme d'une DP, sur la base des montants calculés et, dans la mesure du possible, des dates limites de paiement. Le paiement de l'avance est assuré par le comptable.

Récupérations d'avance

Lorsqu'un paiement partiel définitif ou un solde est effectué sur un engagement juridique pour lequel une avance a été payée, un message peut alerter l'utilisateur de l'existence de cette avance sur cette commande.

Lors de la liquidation d'une DP l'ordonnateur peut réduire le montant à payer de la DP du montant de l'avance à récupérer.

Lors de la prise en charge de la DP, le comptable doit pouvoir contrôler dans le système d'information que les récupérations d'avance ont été effectuées.

L'avance étant couverte par un engagement juridique, ce sont les imputations de celui-ci qui sont utilisées lors du paiement correspondant pour la consommation des CP.

6.1.2.3 Synthèse des impacts comptables

Exemple : Une avance de 5 euros sur une DP de 100 euros (sur marché de fonctionnement).

	Émission et validation de la demande de paiement d'avance	Prise en charge de la demande de paiement d'avance par le comptable	Mise en paiement de la demande de paiement d'avance par le comptable	Création du service fait	Création de la DP portant une récupération d'avance par le gestionnaire	Comptabilisation de la DP portant une récupération d'avance	Mise en paiement de la DP portant une récupération d'avance
Impact comptable*	Pas d'impact	Débit 409-1 (Fournisseurs - Avances versés sur commandes) Crédit 401 (fournisseur) POUR 5 EUROS	Débit 401 (Fournisseur) Crédit 5 POUR 5 EUROS	Débit 6 Crédit 408 (factures non parvenues) POUR 100 EUROS	Pas d'impact	Débit 408 POUR 100 EUROS Crédit 401 (fournisseurs) POUR 95 EUROS Crédit 409-1 (Fournisseurs - Avances versés sur commandes) POUR 5 EUROS	Débit 401 Crédit 5 POUR 95 EUROS
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact sur les AE (sauf cas d'une avance sur l'ensemble d'un marché à bons de commande : consommation d'AE pour 5 euros dans ce cas). Consommation des CP POUR 5 EUROS.	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation des CP POUR 95 EUROS.

*Par « impact comptable » et « impact budgétaire », il faut entendre « impact en comptabilité générale » et « impact en comptabilité budgétaire ».

6.1.2.4 TVA sur avances pour marchés de prestation

Les avances sur marchés de prestation, qui sont versées avant tout commencement d'exécution des prestations, sont soumises à TVA⁵⁴.

⁵⁴ II de l'article 110 du décret n° 2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics

Le schéma de comptabilisation de ce type d'avances est le suivant :

	Émission et validation de la demande de paiement d'avance	Prise en charge de la demande de paiement d'avance par le comptable	Mise en paiement de la demande de paiement d'avance par le comptable	Création du service fait	Comptabilisation de la DP portant une récupération d'avance	Mise en paiement de la DP portant une récupération d'avance
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 409-1 (montant TTC) Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services (montant TVA sur avance) Crédit 401 (montant TTC) Crédit 4458 TVA à régulariser ou en attente (montant TVA sur avance)	Débit 401 Crédit 5	Débit 6 Débit 4458 TVA à régulariser ou en attente (montant TVA sur avance) Débit 4458 TVA à régulariser ou en attente (montant TVA hors taxe) Crédit 408	Débit 408 Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services (montant TVA hors avance) Crédit 401 Crédit 409-1 Crédit 4458 TVA à régulariser ou en attente (montant TVA hors avance)	Débit 401 Crédit 5

Les CP sont consommés pour le montant HT lors de la mise en paiement.

Exemple

Prestation de service pour un montant HT de 1000 €, avec une TVA à 20% (1 200 € TTC).
Avance de 100 € HT (120 € TTC).

1/ Validation de l'engagement juridique

Impact comptable : aucun

Impact budgétaire : consommation d'AE pour 1000€

2/ Prise en charge de la DP d'avance par le comptable

Dt 409-1 120€

Dt 44566 20€

Ct 4458 20€

Ct 401 120€

Impact budgétaire : aucun

3/ Mise en paiement de la DP d'avance par le comptable

Dt 5 120€

Ct 401 120€

Impact budgétaire : consommation de CP pour 100€

4/ Certification du service fait

Dt 6 1000€

Dt 4458 (montant TVA sur avance)	20€
Dt 4458 (montant TVA restant)	180€
Ct 408	1200€

Impact budgétaire : aucun.

5/ Prise en charge de la DP

Dt 408	1200€
Dt 44566	180€
Ct 401	1080€
Ct 4458	180€
Ct 409-1	120€

Impact budgétaire : aucun.

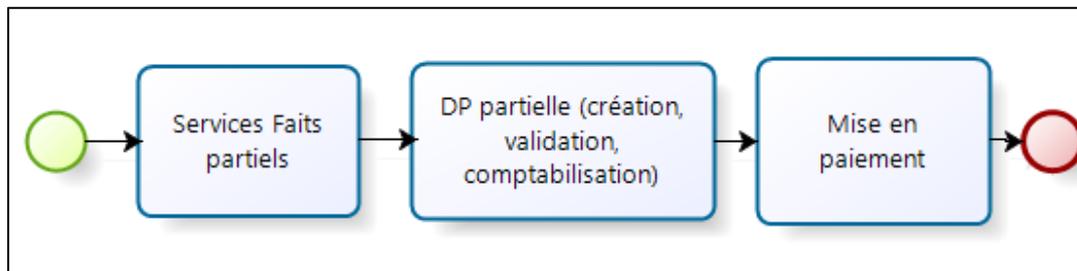
6/ Mise en paiement de la DP

Dt 5	1080€
Ct 401	1080€

Impact budgétaire : consommation de CP pour 900€.

6.1.3 Acomptes

Schéma du processus d'acomptes



6.1.3.1 Processus métier

Un acompte constitue un paiement partiel, qui rémunère un service partiellement fait. Son montant ne peut être supérieur aux prestations effectivement réalisées. L'acompte dans le système d'information doit donc faire référence au service fait pour sa mise en paiement.

Tous les fournisseurs du marché sont susceptibles de bénéficier du droit au paiement d'acomptes (y compris les sous-traitants admis au paiement).

6.1.3.2 Processus dans le système d'information

L'enregistrement et la validation des services fait, des DP et des mises en paiement sont effectués suivant les modalités du processus général, par les mêmes acteurs.

Le montant de l'acompte ne peut pas dépasser le montant du service fait non encore payé.

6.1.3.3 Synthèse des impacts comptables

Exemple :

Un EJ de 100 euros, un service fait partiel de 10, un acompte partiel de 6 sur un marché fonctionnel.

	Validation de l'engagement juridique	Certification du service fait partiel	Création / Validation de l'acompte partiel sur service fait	Comptabilisation de l'acompte partiel sur service fait	Mise en paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6⁵⁵ Crédit 408 <i>POUR 10 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 6 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 6 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 100 EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 6 EUROS</i>

6.1.3.4 Cas d'une annulation d'un acompte

Deux cas sont envisageables :

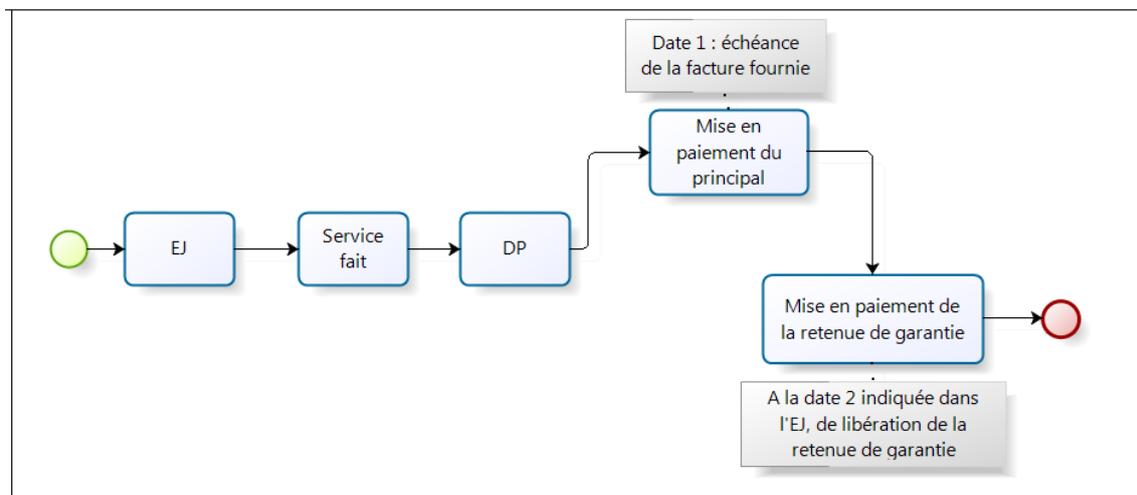
- l'acompte n'est pas payé :
 - il conviendra d'annuler la DP correspondant à l'acompte (voir le chapitre « Gestion des corrections et annulations » dans le présent fascicule) ;
- l'acompte est payé :
 - l'annulation du paiement de l'acompte devra se faire par un indu (voir le chapitre « Indus » dans le fascicule « Recette »).

6.1.3.5 TVA sur acompte

La TVA sur acompte se comptabilise de la même façon que la TVA sur facture classique.

6.1.4 Retenue de garantie

Schéma du processus de retenue de garantie



⁵⁵ Dans le cadre d'un marché d'investissement, le compte de comptabilité générale à utiliser pour comptabiliser l'acompte est le 2382 – Acompte versé sur commande d'immobilisations

6.1.4.1 Processus métier

Retenue

La retenue de garantie consiste à bloquer dans les comptes de la personne publique une partie des sommes dues au titulaire pour servir de garantie à l'exécution par celui-ci de ses obligations contractuelles. La retenue de garantie intervient uniquement sur les marchés.

Elle consiste à prélever 5% maximum de chaque DP versée au titulaire du marché. La retenue de garantie est restituée dans le mois qui suit l'expiration du délai de garantie. Elle a pour objet de couvrir les réserves lors de la réception des travaux, fournitures ou services ainsi que celles formulées pendant le délai de garantie.

La retenue de garantie s'applique sur chaque DP, et reste modifiable tout au long de l'exécution du marché.

La retenue de garantie n'a pas d'impact sur la consommation des CP (elle ne réduit pas la consommation des CP). La dépense correspondante consomme donc les CP lors de la mise en paiement, pour son montant total.

A titre dérogatoire, le système d'information peut faire porter un impact budgétaire à la retenue de garantie : celle-ci vient alors diminuer la consommation des CP lors de la mise en paiement de la DP portant retenue de garantie. La libération de la retenue de garantie viendra alors consommer les CP restants.

Libération de la retenue

La libération de la retenue de garantie est une opération de trésorerie sans impact budgétaire.

Elle est effectuée réglementairement à échéance sauf pour suspendre ou prioriser cette levée⁵⁶. Il est recommandé de typer les pièces associées.

6.1.4.2 Processus dans le système d'information

Modélisation de la retenue de garantie dans l'engagement juridique



Dans le système d'information, les retenues de garantie prévues dans le cadre du marché peuvent être modélisées sur les engagements juridiques, soit au niveau global de l'EJ, soit sur un des volets de l'EJ qui peut correspondre à une tranche, à un lot, ou à une entité métier dans le cadre d'un marché partagé.

Application de la retenue de garantie sur les DP correspondantes

Pour tout paiement soumis à retenue, la DP correspondante doit permettre de consommer les CP à hauteur de 100 % de la dépense. Toutefois, le montant payé au fournisseur (écriture de trésorerie) doit être défalqué du montant de la retenue.

La TVA appliquée sur le principal s'applique également à la retenue de garantie.

Mise en paiement du principal

A la date d'échéance applicable, la DP est mise en paiement en déduisant le montant de la retenue de garantie. Les CP sont consommés à hauteur du montant de la DP avant déduction de la retenue.

Libération de la retenue de garantie

Si la retenue est libérée, le système d'information doit permettre de payer le montant correspondant au fournisseur, sans impact en CP (écriture de trésorerie). Le paiement est déclenché par le comptable.

Non libération de la retenue de garantie

En cas de non libération de la retenue de garantie, l'agent comptable dénoue les écritures en fonction du cas de gestion.

Dans le cas où le système d'information ne peut modéliser le processus décrit précédemment, la retenue de garantie a un impact budgétaire.

⁵⁶ : Il est recommandé de typer les pièces associées.

6.1.4.3 Synthèse des impacts comptables

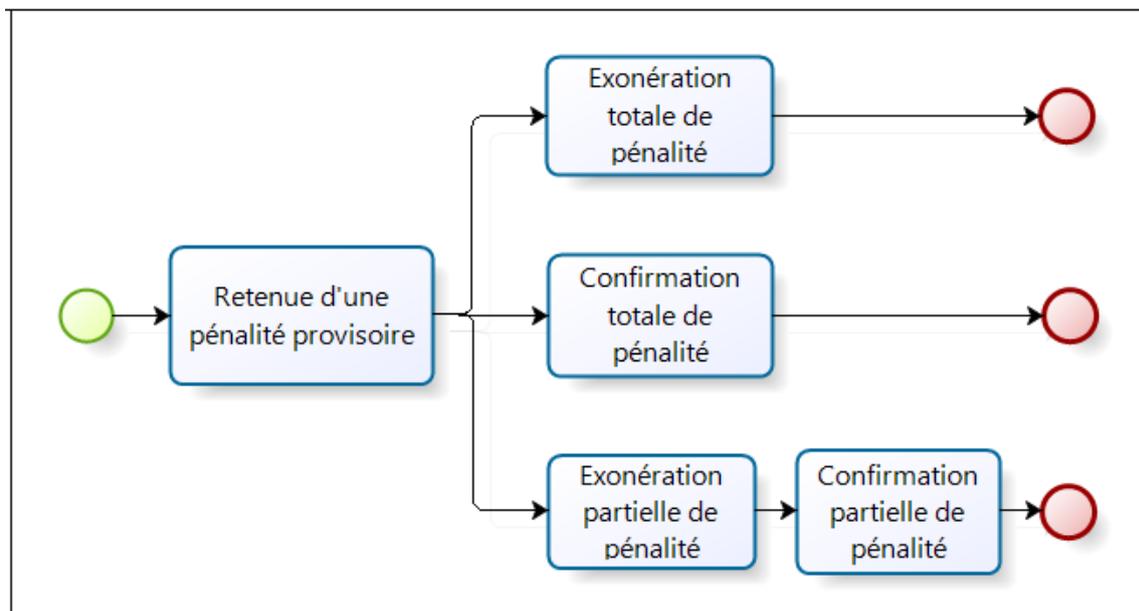
Exemple :

Un EJ de 100 euros, avec une retenue de garantie de 5 euros, libérée totalement.

	Validation de l'engagement juridique	Certification du service fait	Création / Validation de la DP avec retenue de garantie	Prise en charge et comptabilisation de la DP avec retenue de garantie	Mise en paiement du principal (date d'échéance 1)	Libération totale de la retenue de garantie (date d'échéance 2)
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 POUR 100 EUROS	Pas d'impact	Débit 408 POUR 100 EUROS, Crédit 401 POUR 95 EUROS (avec date d'échéance 1). Crédit 401-7 (Fournisseurs - Retenues de garantie) ou 404-7 (Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie) POUR 5 EUROS (avec date d'échéance 2).	Débit 401 POUR 95 EUROS, Crédit 5 POUR 95 EUROS	Débit 401-7 ou 404-7 Crédit 5 POUR 5 EUROS
Impact budgétaire	Consommation d'AE POUR 100 EUROS	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP POUR 100 EUROS	Pas de consommation de CP

6.1.5 Les pénalités

Schéma du processus des pénalités



6.1.5.1 Processus métier

Application d'une pénalité provisoire

Les pénalités sont des sommes forfaitaires dues au profit de l'organisme lorsqu'une obligation contractuelle n'est pas respectée.

En pratique, elles sanctionnent des retards dans l'exécution des prestations, mais peuvent être prévues pour sanctionner d'autres obligations auxquelles l'organisme attache une importance particulière.

Pour le cas des pénalités de retard, lorsque le délai contractuel éventuellement modifié est dépassé, le titulaire encourt, sans mise en demeure préalable, une pénalité.

Les pénalités provisoires sont prélevées par précompte sur les sommes dues au titulaire, dès constatation d'un motif de pénalité.

Exonération et / ou confirmation de la pénalité

Dans le cas où le titulaire obtient une exonération partielle ou totale de la part de l'organisme, la gestion des pénalités peut donner lieu à plusieurs étapes :

- les montants de pénalités exonérés donnent lieu à un paiement au fournisseur ;
- les montants de pénalités confirmés ne sont pas payés au fournisseur et sont comptabilisés en tant que produits.

6.1.5.2 Processus dans le système d'information

Application d'une pénalité provisoire

Le calcul de la pénalité est laissé à la responsabilité du gestionnaire. Lors de la mise en paiement de la DP, le montant de la facture fournisseur est minoré du montant de la pénalité.

De manière optionnelle, une typologie des pénalités peut être proposée par le système d'information.

Exonération et / ou confirmation de la pénalité

Lors de l'exonération partielle ou totale de la pénalité, une DP spécifique est créée par le gestionnaire des DP, à hauteur du montant exonéré. Cette DP suit le processus de validation classique (responsable des DP et comptable). La pénalité exonérée est mise en paiement au profit du fournisseur.

Lors de la confirmation partielle ou totale de la pénalité, une demande de comptabilisation est créée par le gestionnaire en charge du traitement de la pénalité (rôle de « gestionnaire du titre de recette », car il s'agit de la comptabilisation d'un produit) à hauteur du montant confirmé. Cette pièce suit le processus classique de validation : responsable du traitement de la pénalité (rôle du « responsable de titre de recette », ayant qualité d'ordonnateur) et comptable de la prise en charge. Cette pièce est rapprochée de la pénalité provisoire.



6.1.5.3 Synthèse des impacts comptables

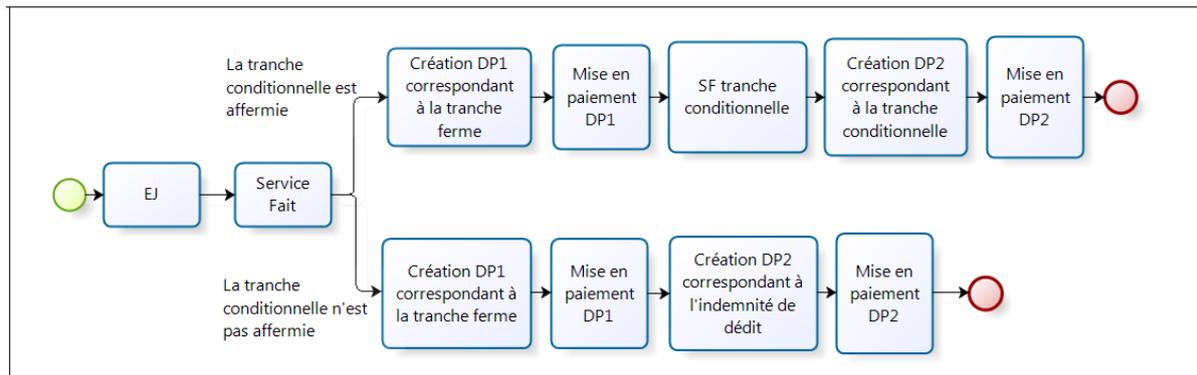
Exemple : DP de 100 euros, pénalité provisoire de 5 euros dont 3 euros vont être exonérés et 2 confirmés

	Validation de l'engagement juridique	Création / Validation de la DP comportant une pénalité provisoire	Comptabilisation de la DP comportant une pénalité provisoire	Mise en paiement avec retenue de la pénalité provisoire	Création / Validation de la DP correspondant à l'exonération partielle de pénalité	Comptabilisation de la DP correspondant à l'exonération partielle de pénalité
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 <i>POUR 100 EUROS,</i> Crédit 401 <i>POUR 95 EUROS</i> Crédit 4 <i>POUR 5 EUROS</i>	Débit 401, Crédit 5 <i>POUR 95 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 4, Crédit 401 <i>POUR 3 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 100 EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 95 EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact

	Mise en paiement de l'exonération de pénalité	Création / Validation de la demande de comptabilisation correspondant à la confirmation de pénalité	Comptabilisation de la demande	Clôture de l'EJ
Impact comptable	Débit 401, Crédit 5 <i>POUR 3 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 4 <i>POUR 2 EUROS,</i> Crédit 7 <i>POUR 2 EUROS</i> <i>La demande de comptabilisation est rapprochée de la DP portant pénalité provisoire.</i>	Pas d'impact
Impact budgétaire	Consommation de CP <i>POUR 3 EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Libération d'AE <i>POUR 2 EUROS</i>

6.1.6 Les indemnités de dédit⁵⁷

Schéma du processus des indemnités de dédit



6.1.6.1 Processus métier

L'indemnité de dédit est engagée au début du marché en même temps que la tranche ferme. Si la tranche conditionnelle n'est pas affirmée à la date échue, l'indemnité doit être payée. Dans le cas contraire, la tranche conditionnelle est affirmée et est engagée pour le montant complémentaire (montant de la tranche conditionnelle diminué de l'indemnité de dédit).

L'indemnité de dédit consomme les AE dès l'engagement du marché et les CP lors du paiement.

6.1.6.2 Processus dans le système d'information

Le système doit permettre d'engager :

- la tranche ferme ;
- l'indemnité ;
- la tranche conditionnelle.

Lorsqu'elles sont versées, les indemnités de dédit prennent la forme d'une DP qui doit pouvoir être identifiable dans les restitutions relatives au marché.

Si la tranche est affirmée, l'engagement correspondant doit pouvoir être défalqué du montant déjà engagé pour l'indemnité de dédit (si le système d'information oblige à solder l'indemnité de dédit, les AE correspondantes doivent pouvoir être disponibles pour l'engagement de la tranche).

⁵⁷ Article 77 du décret n° 2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics.

6.1.6.3 Synthèse des impacts comptables

Exemple 1 :

Un EJ avec une tranche ferme de 80 euros, une indemnité de dédit pour 5 euros et une tranche conditionnelle affermie pour 20 euros.

	Validation de l'engagement juridique	Affermissement de la tranche conditionnelle	Service fait pour la tranche ferme	Création de la DP relative à la tranche ferme	Comptabilisation de DP relative à la tranche ferme	Mise en paiement de DP relative à la tranche ferme
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>Pour 80 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 80 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 80 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 85 (80+5) EUROS</i>	Consommation d'AE <i>POUR 15 (-5+20) EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 80 EUROS</i>

	Service fait pour la tranche conditionnelle	Création de la DP relative à la tranche conditionnelle	Comptabilisation de la DP relative à la tranche conditionnelle	Mise en paiement de la DP relative à la tranche conditionnelle
Impact comptable	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>Pour 20 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 20 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 20 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 20 EUROS</i>

Exemple 2 :

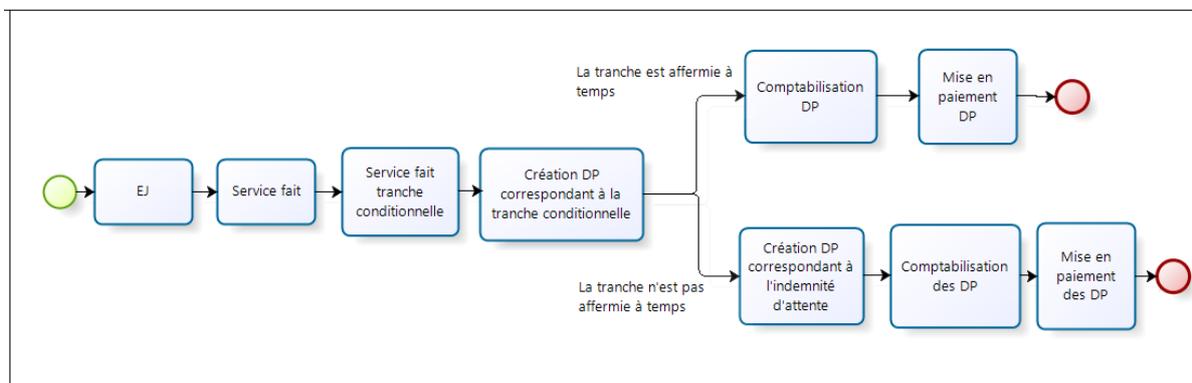
Un EJ avec une tranche ferme de 80 euros, une indemnité de dédit pour 5 euros et une tranche conditionnelle non affermie pour 20 euros.

	Validation de l'engagement juridique	Certification du service fait correspondant à la tranche ferme	Création de la DP relative à la tranche ferme	Comptabilisation de la DP relative à la tranche ferme
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 80 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 80 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 85 (80+5) EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

	Mise en paiement de la DP relative à la tranche ferme	Création de la DP correspondant à l'indemnité de dédit	Comptabilisation de la DP de l'indemnité de dédit	Mise en paiement de la DP de l'indemnité de dédit
Impact comptable	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 80 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 6 Crédit 401 <i>POUR 5 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 5 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation de CP <i>Pour 80 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 5 EUROS</i>

6.1.7 Les indemnités d'attente⁵⁸

Schéma du processus des indemnités d'attente



6.1.7.1 Processus métier

L'indemnité d'attente est engagée en même temps que la tranche ferme. Si l'affermissement de la tranche conditionnelle intervient après la date limite prévue, l'indemnité doit être payée. Le calcul du montant de l'indemnité d'attente, effectué en fonction du nombre de jours de dépassement de la date limite d'affermissement, est fait hors système d'information.

L'indemnité d'attente consomme les AE dès l'engagement du marché et les CP lors du paiement. Les AE doivent donner lieu à une compensation du montant de l'indemnité engagée lors de l'affermissement de la dernière tranche conditionnelle si toutes les tranches ont été affermies à temps.

6.1.7.2 Processus dans le système d'information

Dans le système d'information, cela se traduit de la même façon que pour les indemnités de dédit : lorsqu'elles sont versées, les indemnités d'attente prennent la forme d'une DP qui doit pouvoir être identifiable dans les restitutions relatives au marché.

Si la tranche est affermie dans les délais, l'engagement correspondant à l'indemnité d'attente doit être réduit du montant engagé pour l'indemnité de dédit.

⁵⁸ Article 77 du décret n° 2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics..

6.1.7.3 Synthèse des impacts comptables

Exemple 1 :

Un EJ de 100 euros, une tranche ferme pour 80 euros, une indemnité d'attente pour 5 euros et une tranche conditionnelle pour 20 euros affermie à temps.

	Validation de l'engagement juridique	Certification du service fait relatif à la tranche ferme	Création DP relative à la tranche ferme	Comptabilisation DP relative à la tranche ferme	Mise en paiement DP relative à la tranche ferme
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 80 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 80 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 80 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation des AE <i>POUR 85 (80+5) EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 80 EUROS</i>

	Affermissement de la tranche conditionnelle	Service fait relatif à la tranche conditionnelle	Création DP relative à la tranche conditionnelle	Comptabilisation DP relative à la tranche conditionnelle	Mise en paiement DP relative à la tranche conditionnelle
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 20 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 20 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 20 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation des AE <i>POUR 15 (-5+20) EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 20 EUROS</i>

Exemple 2 :

Un EJ de 100 euros, une tranche ferme pour 80 euros, une indemnité d'attente pour 5 euros et une tranche conditionnelle pour 20 euros non affermie à temps.

	Validation de l'EJ	Certification du service fait relatif à la tranche ferme	Création DP relative à la tranche ferme	Comptabilisation DP relative à la tranche ferme	Mise en paiement DP relative à la tranche ferme
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 80 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 80 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 80 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 85 (80+5) EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 80 EUROS</i>

	Affermissement de la tranche conditionnelle	Service fait relatif à la tranche conditionnelle	Création DP relative à la tranche conditionnelle	Comptabilisation DP relative à la tranche conditionnelle	Mise en paiement DP relative à la tranche conditionnelle
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 20 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 20 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 20 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 20 EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 20 EUROS</i>

			Création de la DP relative à l'indemnité de retard	Comptabilisation DP relative à l'indemnité de retard	Mise en paiement DP relative à l'indemnité de retard
Impact comptable			Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 5 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 5 EUROS</i>
Impact budgétaire			Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 5 EUROS</i>

6.1.8 La réfaction

6.1.8.1 Processus métier

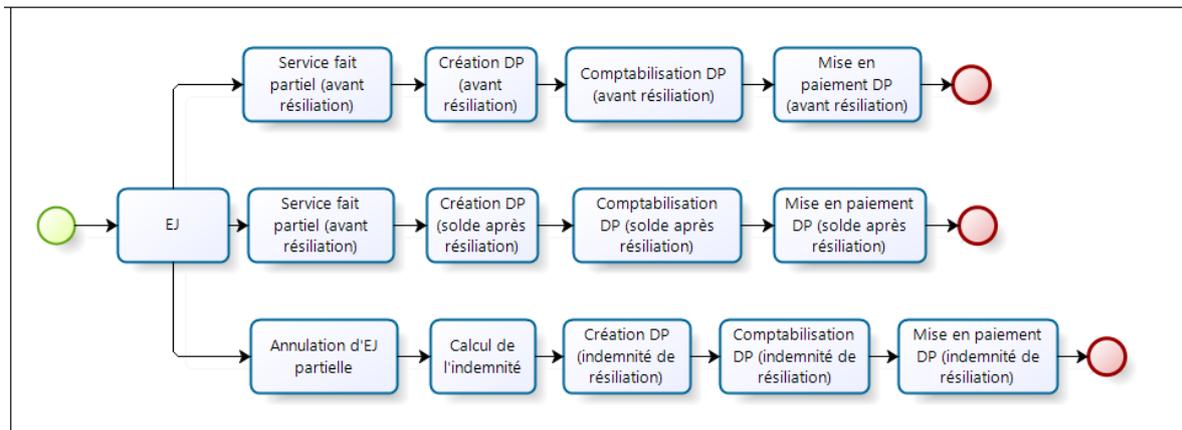
Si le service fait n'est pas conforme à la commande, il est saisi pour un montant réduit. La facture est reçue à hauteur du montant réduit.

6.1.8.2 Processus dans le système d'information

Les réfactions se ramènent à une réduction du service fait, s'il n'a pas déjà été saisi pour le montant réduit. La DP est traitée pour le montant réduit (en regard de la facture).

6.1.9 Les indemnités de résiliation

Schéma du processus des indemnités de résiliation



6.1.9.1 Processus métier

En cas de résiliation du marché, à défaut d'accord entre les parties intervenu dans les six mois à compter de la date de résiliation, la personne publique dispose d'un délai de trois mois pour fixer le montant de l'indemnité de résiliation.

La résiliation peut ne porter que sur une partie du marché.

Lorsqu'il y a résiliation, il est établi un décompte contradictoire des travaux réalisés jusqu'au moment de l'interruption du marché ; ce décompte est rapproché des paiements déjà effectués.

Le reliquat (réalisé moins paiements) est versé au titulaire, et l'indemnité de résiliation s'applique à la partie restant à réaliser.

Les indemnités de résiliation sont couvertes par l'engagement initial en AE et donnent lieu à consommation de CP lors du paiement.

L'engagement du marché est suffisant pour couvrir à la fois le reliquat de paiements et l'indemnité. Après quoi, il est procédé au retrait d'engagement pour l'aligner sur les paiements.

6.1.9.2 Processus dans le système d'information

Les indemnités de résiliation font l'objet d'une DP qui doit pouvoir être identifiable dans les restitutions relatives au marché.

6.1.9.3 Synthèse des impacts comptables

Exemple :

Un EJ de 100 euros, au moment de la résiliation :

- un service fait de 80 euros déjà payé ;
- un service fait de 10 euros non payé restant à payer ;
- des indemnités de résiliation de 3 euros à payer.

	Validation de l'engagement juridique	Certification service fait (avant résiliation)	Création DP (avant résiliation)	Comptabilisation DP (avant résiliation)	Mise en paiement DP (avant résiliation)
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 80 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 80 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 80 EUROS</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE <i>POUR 100 EUROS</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 80 EUROS</i>

	Certification service fait (avant résiliation)	Création DP (solde après résiliation)	Comptabilisation DP (solde après résiliation)	Mise en paiement DP (solde après résiliation)
Impact comptable	Débit 6 ou 2 Crédit 408 <i>POUR 10 EUROS</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>POUR 10 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>POUR 10 EUROS</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact Décision d'arrêter le marché	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 10 EUROS</i>

	Création d'une DP pour indemnité de résiliation	Comptabilisation DP relative à l'indemnité	Mise en paiement de la DP relative à l'indemnité	Clôture de l'engagement juridique
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 6 Crédit 401 <i>POUR 3 EUROS</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 3 euros</i>	Pas d'impact
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>POUR 3 EUROS</i>	Libération d'AE <i>POUR 7 EUROS</i>

6.1.10 Restitutions des pièces relatives aux marchés

Des restitutions doivent donner une situation de tous les événements relatifs aux marchés (engagement, paiement, service fait, indemnités, avances, acomptes, indemnités, etc.).

Les restitutions permettent notamment de :

- lister l'ensemble des marchés passés sur une période donnée ;
- associer une demande de paiement à son marché de rattachement ;
- lister pour un marché donné l'ensemble des pièces rattachées (engagements juridiques, services faits, demandes de paiement)
- déterminer pour un fournisseur donné le montant et le nombre des demandes de paiement passées hors et sur marchés

6.2 Gestion des dépenses hors marché

6.2.1 Les baux

Le bail est un contrat par lequel un propriétaire (bailleur) loue à un tiers (preneur) un bien immobilier⁵⁹.

On distingue deux types de baux :

- les baux conclus sur une durée ferme (avec ou sans clause de résiliation unilatérale) ;
- les baux à durée indéterminée (avec tacite reconduction, par exemple).

6.2.1.1 Baux conclus sur une durée ferme

Ce type de bail constitue un engagement juridique matérialisé dans le système d'information.

Le service fait est concomitant à la DP.

La consommation des AE est réalisée pour le montant total du bail, lors de la validation de l'EJ.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	Consommation des AE au moment de la validation de l'engagement juridique (année de passation du bail ou du renouvellement) Consommation des CP au moment du paiement (sur échéance automatique de paiement)
	Montant des AE et des CP	<u>En année N :</u> AE = montant de l'engagement ferme CP = loyer de l'année civile <u>En année N+n :</u> AE = 0 CP = loyer de l'année civile
	Règles de budgétisation	AE ≠ CP <u>En année N :</u> AE budgétées sur la base du montant total du bail CP budgétés sur la base de l'évaluation des paiements de l'année civile <u>En année N+n :</u> Pas de budgétisation en AE CP budgétés sur la base de l'évaluation des paiements de l'année civile
Comptabilité générale	Comptabilisation de la charge (ou immobilisation) en comptabilité générale	Certification du service fait lors de la prise en charge de la DP par le comptable (cf. cas variantes n°4.1)

6.2.1.2 Baux à durée indéterminée

Un bail à durée indéterminée ne donne pas lieu à engagement juridique consommant des AE. Ce sont les demandes de paiement correspondant aux échéances qui consomment les AE lors de leur validation, puis les CP lors de leur mise en paiement.

Le service fait est concomitant à la DP (comptabilisation en charges ou immobilisations lors de la validation de la DP par le comptable).

⁵⁹ L'ordonnance du 23 juillet 2015 interdit les contrats qui, bien que passés en la forme d'un contrat de bail, aboutissent à un transfert de propriété au profit de l'acheteur

La consommation d'AE se fait à la validation de la DP par le responsable des DP, pour le montant de l'avis d'échéance. La consommation de CP se fait lors de la mise en paiement.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	Consommation d'AE à la validation de la DP, consommation de CP lors du paiement
	Montant des AE et des CP	AE = CP = loyer de l'année
	Réservation d'AE	Possible
	Règles de budgétisation	AE = CP = évaluation des paiements de l'année civile
Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charge ou immobilisation) en comptabilité générale	Certification du service fait concomitante à la DP

6.2.2 Les dépenses d'intervention

Les dépenses d'intervention des organismes concernent notamment :

- des aides économiques (aides aux filières de l'agriculture et de la pêche, etc.),
- des aides à l'emploi (aides à l'emploi des jeunes dans les centres régionaux d'information pour la jeunesse, etc.),
- des aides sociales (aide aux anciens combattants ou victimes de guerre, etc.).

Les dépenses d'intervention des organismes peuvent être pour compte propre ou pour comptes de tiers⁶⁰. Seules les interventions pour compte propre ont un impact budgétaire, décrit ci-dessous.

Le processus d'attribution se traduit par les impacts financiers suivants :

- La phase d'engagement juridique qui comporte des règles de consommation des AE distinctes selon les cas de gestion (soumis à condition ou non).
- La phase de versement :
 - soit sur demande du bénéficiaire,
 - soit à une échéance prévue dans le calendrier de paiement.

Les règles de consommation des AE et des CP des dépenses d'intervention sont déterminées à partir du critère de la durée de cette dépense. Ainsi, lorsque la durée totale du dispositif est connue, les AE sont consommées intégralement dès la décision d'attribution.

Deux types de flux d'exécution ont donc été identifiés pour les dépenses d'intervention :

- les interventions de durée indéterminée ou reconductible ;
- les interventions de durée déterminée annuelles ou pluriannuelles.

6.2.2.1 Les interventions de durée indéterminée ou reconductible

Les dispositifs de durée indéterminée, pour lesquels on ne connaît pas *a priori* la fin, ne cessent que par la sortie des bénéficiaires de ces dispositifs ou par l'abrogation des lois et règlements les ayant institués.

Ils sont budgétisés en AE=CP. En effet, le *quantum* de ces engagements ne peut être déterminé et il convient donc de ne retenir que leur tranche annuelle.

⁶⁰ Les dépenses pour comptes de tiers sont traitées dans le fascicule dédié aux comptabilités.

La consommation d'AE s'effectue au moment de la validation de l'engagement juridique pour le montant annuel associé à l'acte attributif ou à la convention.

Les CP sont consommés au moment du paiement.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	AE consommées lors de la validation de l'EJ pour le montant annuel associé à la notification de l'arrêté attributif ou à la convention CP consommés au moment du paiement
	Montant des AE et des CP	AE = part annuelle du montant de l'arrêté attributif CP = montant de la subvention versé dans l'année civile
	Règles de budgétisation	AE budgétées sur la base d'AE annualisées qui couvrent la tranche annuelle des EJ CP budgétés sur la base du montant évalué des versements à effectuer dans l'année civile
Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charge ou immobilisation) en comptabilité générale	A la certification du service fait si dispositif soumis à conditions, sinon lors de la prise en charge de la DP par le comptable

6.2.2.2 Interventions de durée déterminée annuelles ou pluriannuelles

Il s'agit des dépenses d'intervention pour lesquelles la durée est ferme et le montant est connu.

Les interventions de durée déterminée doivent être couvertes dans leur intégralité et pour leur montant juridique par des AE.

Ce type d'intervention est matérialisé par un engagement juridique dans le système d'information.

Les AE sont consommées pour l'intégralité du montant de la subvention, l'année de la décision d'attribution de la subvention à la validation de l'engagement juridique.

Les CP sont consommés au moment du paiement.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	Les AE sont consommées à la validation de l'EJ associé à la notification de l'arrêté attributif. Les CP sont consommés au moment du paiement
	Montant des AE et des CP	<u>En année N :</u> AE = montant ferme de l'arrêté attributif notifié CP = montant des versements sur l'année civile <u>En année N+n :</u> AE = 0 CP = montant des versements sur l'année civile
	Règles de budgétisation	<u>En année N :</u> AE budgétées sur la base de l'évaluation du montant total de l'arrêté attributif notifié CP budgétés sur la base de l'évaluation du montant devant être payé dans l'année civile <u>En année N+n :</u> Pas d'AE budgétées CP budgétés sur la base de l'évaluation du montant devant être payé dans l'année civile
Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charge ou immobilisation) en comptabilité générale	A la certification du service fait si dispositif soumis à conditions, sinon lors de la prise en charge de la DP par le comptable

6.2.3 Conventions de mandat

La convention de mandat est un acte juridique par lequel une personne (le mandant) donne à une autre (le mandataire) le pouvoir de réaliser une ou plusieurs opérations en son nom (article 1984 du Code Civil). Elle peut être utilisée par exemple dans le cadre de travaux de maîtrise d'ouvrage ou de perception de fonds.

Le fait générateur de la consommation des AE et le volume d'AE consommé dépend de la nature de l'engagement du mandant vis-à-vis du mandataire, telle rédigée dans la convention.

- Si la convention est rédigée de telle manière que les trois critères de l'engagement ferme (un montant ferme, une durée déterminée et un tiers déterminé) sont réunis, la signature de la convention de mandat constitue le fait générateur de la consommation des AE pour la totalité du montant de la convention. La budgétisation reprend alors les modalités établies pour les marchés forfaitaires ;
- Si la convention est rédigée de telle manière que les trois critères de l'engagement ferme sont réunis mais précise des tranches (fermes et conditionnelles), la convention de mandat constitue le fait générateur de la consommation des AE pour la partie relative à la tranche ferme. La budgétisation reprend alors les modalités établies pour les marchés à tranches ;
- Si la convention est rédigée de telle manière que les trois critères de l'engagement ferme ne sont pas réunis, la convention est assimilée à un accord cadre et doit nécessairement renvoyer vers d'autres supports juridiques qui engageront fermement le mandant (conventions subséquentes, bons de commandes, ordres de services, etc.). La budgétisation reprend alors les modalités établies précédemment pour chacun de ces cas.

Pour le mandataire, quel que soit le cas de gestion rencontré, la convention de mandat ne donnera lieu à aucune consommation d'AE ni de CP car la convention est le support de l'exécution d'opérations non budgétaires dites « au nom et pour le compte de tiers » suivies dans le tableau d'équilibre financier (n°4), dans le tableau des opérations pour compte de tiers (n°5) et le plan de trésorerie (n°7)..

6.2.4 Les autres contrats

Ce sont les contrats ne relevant pas de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics et qui n'entrent pas dans la catégorie des baux ou des subventions.

Ces autres contrats peuvent avoir une structuration (tranche, fournisseur, commande ou non) similaire aux marchés.

La consommation des CP se fait au paiement.

Les modalités de traitement et les impacts comptables sont similaires à ceux des marchés.

6.3 Cas de gestion particuliers

6.3.1 Les frais divers

Les frais divers sont notamment :

- les frais de port ;
- les frais de livraison ;
- les frais de douanes.
-

Il existe deux cas pour gérer les frais divers :

- inclure les frais sur l'engagement juridique ;
- ajouter les frais sur la DP.

Si ces frais sont connus à la souscription de l'engagement juridique, ils sont identifiés dans l'engagement juridique, soit dans le montant des prestations, soit de manière séparée. Lors de la DP, les éléments de liquidation correspondant à ces frais sont repris de l'engagement juridique, et ne nécessitent donc pas de consommation d'AE.

Dans le cas contraire, l'engagement de ces frais divers est effectué au moment de la DP. La certification du service fait des frais divers non inclus dans l'engagement juridique est concomitante à la DP. Une consommation d'AE supplémentaire (engagement complémentaire) a lieu, pour le montant des frais divers. Dans ce cas, une référence à l'engagement juridique initial permet d'assurer la traçabilité de l'engagement complémentaire.

6.3.2 Intérêts moratoires

Les intérêts moratoires sont dus dès le premier jour de retard, en cas de dépassement des délais contractuels ou légaux de paiement. Ils sont calculés en fonction du nombre de jours de retard, et complétés d'une indemnité pour frais de recouvrement. Le décret n°2013-269 du 29 mars 2013 en fixe le cadre.

Le décompte se fait à réception de la facture qui vaut DP. Toutefois, le point de départ du délai est la date de réception de la facture ou la date d'exécution des prestations, lorsqu'elle est postérieure à la réception de la facture.

Dans le système d'information, les intérêts moratoires sont matérialisés par une DP⁶¹ qui peut être générée automatiquement. Le déclenchement du calcul des intérêts moratoires est effectué au moment de la mise en paiement.

Impacts budgétaire et comptable

⁶¹ Les intérêts moratoires peuvent soit faire l'objet d'une DP dédiée, soit être intégrés dans la DP sur laquelle ils portent ; toutefois, le calcul des intérêts moratoires étant possible uniquement au moment de la mise en paiement, la DP d'origine peut être à ce moment déjà comptabilisée (du fait du paiement à échéance) et donc non modifiable.

Les intérêts moratoires font l'objet d'une imputation dédiée (compte général et budgétaire) : quelle que soit l'enveloppe d'imputation de la dépense d'origine, les intérêts moratoires sont imputés sur l'enveloppe de fonctionnement.

Les intérêts moratoires consomment des AE en dehors de l'engagement juridique relatif à la dépense considérée (lors de la validation de la DP). La consommation des CP est réalisée lors de la mise en paiement des intérêts moratoires.

A des fins de restitution, il est souhaitable que les intérêts moratoires fassent référence à l'engagement juridique correspondant.

6.3.3 Montant de la DP supérieur à la commande / au service fait

Dans certains cas de gestion, le montant de la DP peut être supérieur au montant engagé ou réceptionné. Des seuils de tolérance peuvent être définis par le comptable et l'ordonnateur pour ne pas bloquer l'exécution.

Deux cas sont dès lors à distinguer :

- le montant de la DP est supérieur au montant engagé ou réceptionné mais inférieur ou égal au seuil de tolérance fixé (par exemple à hauteur de 1% de l'engagement juridique et dans la limite de 50 euros⁶²) :
 - dans ce cas, il n'y a pas de blocage dans le système d'information pour la création de la DP,
 - une consommation complémentaire des AE se fera à hauteur du montant dépassé et ce dans la limite du seuil de tolérance, au moment de la validation par l'ordonnateur ;
- le montant de la DP est supérieur au montant engagé ou réceptionné et au seuil de tolérance fixé :
 - dans ce cas, le système d'information doit prévoir un blocage de la DP qui ne doit pouvoir être validé ; il est alors nécessaire de procéder à un complément d'engagement, par modification de l'EJ correspondant.

6.3.4 Gestion des arrondis

Dans le cas notamment de factures multi-imputations (factures relatives à plusieurs natures de dépense ou soumises à la TVA, par exemple), les écarts entre le total de la facture et la somme des différentes imputations doivent être gérés par le système d'information, le montant porté par la facture devant faire foi. En particulier, des ajustements de consommation des AE peuvent, dans ce cas, être nécessaires.

La consommation des CP devra, dans tous les cas, rester cohérente avec la consommation totale des AE.

6.3.5 Gestion des devises

Les flux d'exécution (dépense, recette, compte de tiers, opérations de trésorerie, etc.) peuvent être gérés soit en euros, soit dans une monnaie différente de l'euro. Cependant, la devise de tenue des comptabilités étant toujours l'euro, les montants en devises étrangères doivent être convertis en euros en fonction du taux de chancellerie, pour impact dans les différentes comptabilités.

Pour les organismes qui effectuent des opérations en devises, les systèmes d'information doivent donc prévoir des conversions. Celles-ci peuvent être effectuées selon deux modalités (en fonction notamment de la volumétrie d'opérations concernées par la gestion des écarts de change) :

- soit les écarts de change sont constatés lors de la prise en charge de la demande de paiement⁶³ par le comptable pour mise à jour des comptabilités : cela induit un ajustement de la comptabilité budgétaire

⁶² Dans la mesure où le contrôle de seuil est réalisé dans le système d'information, il est souhaitable que les seuils soient paramétrables pour prendre en compte leur évolution.

⁶³ Ou du titre de recette dans le cas d'un service fait préalable (constatation d'acquisition du droit, cf fascicule *Recette*)

(sur les enveloppes budgétaires de même nature que la dépense concernée) et de la comptabilité générale (afin de comptabiliser une réduction de la créance ou de la dette en contrepartie des comptes 476 - différence de conversion des opérations en devise - Actif et 477 - différence de conversion des opérations en devise - Passif) ;

- soit les écarts de change sont enregistrés seulement à la mise en paiement ou à la remise à l'encaissement : cela induit un ajustement de la comptabilité budgétaire (sur les enveloppes budgétaires de même nature que la dépense concernée) et de la comptabilité générale (sur les comptes 666 - pertes de change ou 766 - gains de change de changes).

Par ailleurs, tous les écarts qui seraient constatés sur le relevé de banque après la mise en paiement ne sont comptabilisés qu'en pertes et gains de change en comptabilité générale. La comptabilité budgétaire n'est pas ajustée car l'opération est dénouée. L'écart entre les comptabilités doit être tracé sur la ligne « autres encaissements ou autres décaissements non budgétaires » dans le tableau d'équilibre financier.

6.3.6 Gestion de la TVA

6.3.6.1 Description du processus

Les organismes peuvent être assujettis ou non à la TVA :

- lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA, les écritures (AE, CP, recettes, charges/immobilisations et produits/ressources) sont gérés en TTC dans les comptabilités ;
- dans le cas où ils sont assujettis à la TVA :
 - la TVA déductible n'a pas d'impact en comptabilité budgétaire,
 - la TVA déductible n'est retracée qu'en comptabilité générale, en comptes de tiers.

Par ailleurs, les organismes partiellement assujettis appliquent la règle du prorata pour déterminer la quote-part de TVA correspondant aux activités soumises selon le pourcentage des activités soumises et assimilées par rapport à l'ensemble des activités.

La partie TVA doit par ailleurs être clairement identifiée sur les actes de gestion.

6.3.6.2 Règles de gestion

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service (coût d'achat ou coût de production) et est imputée au même compte d'immobilisation ou de charge que le bien ou le service même.

- Service fait : la charge est comptabilisée = Débit compte de charge (6 ou 2) / Crédit compte de factures non parvenues (408)
- Demande de paiement correspondante : la dette est comptabilisée = Débit compte factures non parvenues (408) / Crédit compte fournisseur (401)
- Paiement correspondant : la trésorerie est impactée = Débit compte fournisseurs (401) / Crédit compte de disponibilité (5)

La TVA déductible sur les achats et ventes de biens et services :

- les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 " hors TVA déductible " ;
- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte approprié de classe 4 relatif à la TVA déductible sur autres biens et services.
 - Service fait : la charge est comptabilisée = Débit compte de charge (6 ou 2) et compte de taxe sur le chiffre d'affaire sur factures non parvenues (44586) pour le montant de la TVA déductible / Crédit compte de factures non parvenues (408)
 - Demande de paiement correspondante : la dette est comptabilisée = Débit compte de factures non parvenues (408) et compte de TVA sur autres biens et services (44566) pour le montant de la TVA déductible / Crédit compte de fournisseurs (401) et compte de taxes sur le chiffre d'affaire sur factures non parvenues (44586) pour le montant de la TVA déductible
 - Paiement correspondant : La trésorerie est impactée = Débit compte de fournisseurs (401) / Crédit compte de disponibilité (5)

Les CP sont consommés uniquement pour le montant hors TVA déductible, le reste du décaissement constitue une simple opération de trésorerie.

La TVA partiellement déductible (règle du prorata) : le traitement est le même que pour la TVA déductible, mais l'impact budgétaire (AE et CP) et comptable (classe 6) se fera en « hors taxe recalculé ».

Les variations de prorata peuvent par ailleurs donner lieu à des ajustements en comptabilité budgétaire ou générale.

Les développements relatifs à ces ajustements figurent dans la fiche thématique « TVA ».

6.3.7 Escompte

Principe

Les réductions à caractère financier sont constituées par les escomptes de règlement. Ces escomptes représentent pour celui qui les accorde des charges financières, pour celui qui en bénéficie des produits financiers.

Procédure

L'escompte est toujours comptabilisé, qu'il soit ou non inscrit sur la facture.

L'escompte s'applique à des montants TTC. Aussi, quand l'organisme est assujéti à la TVA, il convient parallèlement de régulariser les comptes de TVA.

Dans le fascicule dépense, les escomptes traités sont ceux accordés par le fournisseur.

L'escompte est pris en compte lors du paiement de la facture

Au moment de la réception de la facture, une DP est émise par l'ordonnateur pour le montant total de la facture, sur le compte de charges concerné par la dépense.

Impact budgétaire

Les CP sont consommés lors de la mise en paiement pour le montant de la facture réduit de l'escompte.

Impact comptable

- L'agent comptable prend en charge la DP et l'escompte associé (débit du compte de charge, crédit du compte 765, avec crédit et débit correspondant du compte fournisseur associé).
- L'agent comptable effectue le paiement de la DP pour le montant net.

Exemple :

Un organisme procède à une dépense pour un montant de 100 euros. Le fournisseur accorde un escompte de 10 euros.

- Emission d'une DP pour 100 euros :
 - prise en charge : débit 6, crédit 401 pour 100 euros, et débit 401, crédit 765 pour 10 euros,
 - mise en paiement : débit 401, crédit 5 pour 90 euros (consommation de CP pour 90 euros),
- Si l'escompte est comptabilisé à la mise en paiement par l'agent comptable :
 - Prise en charge : débit 6, crédit 401 pour 100 euros
 - Mise en paiement : débit 401, crédit 5 pour 90 euros (consommation de CP pour 90 euros), et simultanément, écriture d'opération diverse : débit 401, crédit 765 pour 10 euros.

6.3.8 L'affacturage

L'affacturage permet à un fournisseur de l'organisme de transférer à la société d'affacturage nommée « factor » les créances détenues sur ses clients. En contrepartie, cette dernière lui délivre différents services :

financement rapide après réception des factures, garantie irrévocable de paiement, gestion du référentiel client avec recouvrement, encaissement et imputations des règlements.

Les fournisseurs d'un organisme peuvent recourir à l'affacturage : dans ce cas, l'organisme paie le factor au lieu de payer le fournisseur.

Principe

- L'organisme passe une commande à un fournisseur donné ;
- le fournisseur effectue la livraison ou la prestation de service ;
- Le fournisseur cède la facture à la société d'affacturage ;
- le fournisseur émet une facture à l'encontre de l'organisme et lui notifie de devoir régler cette facture auprès de la société d'affacturage ;
-
- Si l'on se trouve dans le cadre d'un marché public, le fournisseur notifie à l'agent comptable l'exemplaire unique ou le certificat de cessibilité ;
- l'organisme paie la facture fournisseur à la société d'affacturage.

Dans le système d'information, l'affacturage se matérialise par une DP dans laquelle la référence au factor qui est le bénéficiaire du paiement est mentionnée.

Remarque :

Il est nécessaire de sécuriser le dispositif, par exemple en retraçant les ajouts de tiers factor sur les tiers créanciers. En particulier, les coordonnées bancaires du tiers factor devront pouvoir être contrôlées et enregistrées dans le système d'information, préférentiellement dans le référentiel des tiers, puis contrôlées sur la DP.

Pour rappel, un organisme ne peut pas recourir à l'affacturage pour les missions de recouvrement de créances : cela relève des missions classiques de l'agent comptables (article 18 du décret GBCP).

6.3.9 Les cessions-oppositions

Processus métier

La cession de créances est une convention par laquelle un créancier cédant (le fournisseur de l'organisme) transfère à un cessionnaire, en général un établissement financier, la créance qu'il détient sur son client (l'organisme).

L'opposition est l'acte par lequel un créancier du fournisseur revendique auprès de l'organisme le paiement de tout ou partie des sommes dues à ce fournisseur par l'organisme.

Processus dans le système d'information

Le paiement d'une créance doit tenir compte des éventuelles cessions-oppositions saisies par le comptable dans le système d'information. Les factures fournisseurs faisant l'objet de cessions-oppositions doivent être suspendues par l'organisme à la mise en paiement, au profit d'autres créanciers.

Le comptable devra informer les gestionnaires des cessions-oppositions saisies et exécutées.

Le système d'information devra contribuer à la gestion des cessions oppositions et notamment :

- à l'enregistrement des actes dans le registre des cessions oppositions ;
- à la détection des créances opposées, cédées ou nanties sur les demandes de paiement selon les critères de détection mentionnés dans l'acte de cession-opposition ;
- au traitement des demandes de paiement (modification du bénéficiaire de paiement, versement total ou partiel au tiers opposant) ;
- à la mise en attente, déblocage des créances dues au tiers opposant ;
- à la gestion des actes (clôture, modifications, renouvellement, mainlevées) ;

6.3.10 etc. Compensation légale

Cf : fascicule Comptabilité, paragraphe 2.2.9 « le processus de compensation légale ».

6.3.11 La carte d'achat

La carte d'achat est un moyen de paiement auquel peuvent recourir les entités publiques comme modalité d'exécution des marchés publics.

Les titulaires des marchés acceptant cet instrument obtiennent un paiement dans les conditions fixées par décret n°2004-1144 du 26 octobre 2004 relatif à l'exécution des marchés publics par carte d'achat.

Pour les dépenses, un traitement spécifique pour l'enregistrement de l'engagement juridique et la certification du service fait doit être prévu. Les dépenses pour lesquelles la carte d'achat peut être utilisée présentent la particularité d'être des dépenses répétitives et de faible montant unitaire, sans enjeu de suivi détaillé (fournitures de bureau, petit matériel informatique, etc.).

Fonctionnement dans le système d'information

La dépense étant réalisée au profit de l'organisme financier, les engagements juridiques correspondant à chaque commande ne doivent pas être saisis. Le processus consiste, le cas échéant, à saisir une réservation d'AE sur laquelle viendra s'imputer chaque relevé d'opérations fourni par la banque titulaire du marché d'émission de carte d'achat, et dont le montant est égal au montant prévisionnel des commandes passées par un ou plusieurs porteurs de carte d'achat.

La constatation du service fait est acquise par défaut au fournisseur. La certification du service fait est prononcée concomitamment à l'enregistrement de la DP fondée sur le relevé d'opérations. Il y a, dans ce cas, consommation concomitante d'AE et de CP pour un même montant.

Le paiement par carte d'achat introduit, dans la relation organisme - fournisseur, l'acteur bancaire qui paye directement le fournisseur. L'ensemble des paiements effectués par la banque quel que soit le nombre de fournisseurs, sur un mois donné, est récapitulé sur une facture unique (relevé d'opérations bancaire - ROB) pour être présentée à date à l'organisme.

La carte d'achat utilise la troisième variante du processus standard (consommation des AE concomitante à la facture). Le type de pièce utilisé pour la carte d'achat doit permettre un suivi direct de la consommation des CP. Ce type de traitement, bien que très pratique pour les porteurs de carte, présente l'inconvénient de conduire à une charge de travail plus importante pour les ordonnateurs et les comptables auxquels incombe le traitement des ROB globalisés.

Les AE sont consommées au moment de la validation de la DP par le responsable des DP.

Les CP sont consommés lors du paiement.

La comptabilisation de la dépense en charge se fait à la validation de la DP.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	AE consommées au moment de la validation de la DP CP consommés lors du paiement
	Montant des AE et des CP	AE = CP = montant des paiements de l'année civile
	Réservation d'AE	Recommandée
	Règles de budgétisation	AE = CP AE et CP budgétés sur la base de l'évaluation des paiements de l'année civile
Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charge ou immobilisation) en comptabilité générale	A la validation de la DP

6.3.12 Les régies

Les régies d'avance⁶⁴ ont pour objet de permettre le règlement de certaines dépenses qui ne sauraient, sans inconvénient majeur, être soumises aux règles d'exécution de la dépense de droit commun.

Cette procédure d'exception est réglementée. Le régisseur, chargé pour le compte des comptables publics d'opérations de liquidation et de paiement, dispose d'une avance de fonds dont le montant est fixé par arrêté.

Une fois les factures payées, le régisseur enregistre les dépenses sur le livre journal. Le régisseur doit arrêter ses comptes auprès du comptable dont il dépend. Cet arrêté peut être quotidien, hebdomadaire, mensuel ou annuel.

Suivant la périodicité retenue, le régisseur établit le bordereau récapitulatif et les pièces justificatives⁶⁵ qu'il envoie au service métier pour liquidation, en vue de la comptabilisation des dépenses réalisées et de la reconstitution de l'avance par le comptable.

La liste des dépenses que les régisseurs peuvent normalement être autorisés à payer est fixée par l'article 10 du décret du 20 juillet 1992 modifié qui dispose :

« Sauf dérogation accordée par le ministre du budget, peuvent être payés par l'intermédiaire d'une régie :

1. Les dépenses de matériel et de fonctionnement, dans la limite d'un montant fixé par arrêté du ministre du budget ;
2. La rémunération des personnels payés sur une base horaire ou à la vacation, y compris les charges sociales y afférentes, dès lors que ces rémunérations n'entrent pas dans le champ d'application du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;
3. Les secours urgents et exceptionnels ;
4. Les frais de mission et de stage, y compris les avances sur ces frais ;
5. Pour les opérations à l'étranger, toute autre dépense nécessaire au bon fonctionnement du service situé à l'étranger dans des conditions qui seront prévues par voie d'arrêté interministériel ;
6. Les dépenses d'intervention et subventions dans la limite d'un montant fixé par arrêté du ministre chargé du budget ;
7. Pour les opérations des établissements publics nationaux qui, dans le cadre de leur mission, exercent des activités bancaires et financières, toutes dépenses réalisées en France et à l'étranger nécessaires au bon fonctionnement des services concernés. »

Principe

En début d'année, une avance est versée par le comptable au régisseur pour le montant total de la régie, elle est restituée en fin d'année.

La mise à disposition de l'avance est une opération de trésorerie (sans impact budgétaire) effectuée sous la forme d'une opération diverse typée mouvement de trésorerie (interne). L'écriture est la suivante :

- En comptabilité générale : débit 543 – régies d'avance par crédit 5 - disponibilités

Une réservation concomitante d'AE et de CP doit être réalisée pour couvrir les dépenses que le régisseur pourra réaliser, pour le montant de l'avance (sous forme de blocage de crédits en AE et CP au niveau des enveloppes budgétaires, par exemple) :

- à hauteur du cumul des avances des régies couvertes ;
- sous la responsabilité de l'ordonnateur.



⁶⁴ Les régies sont généralement tenues dans un système comptable distinct du système budgétaire et comptable.

⁶⁵ Il est recommandé, à terme, de gérer ces informations sous forme dématérialisée (par exemple sous la forme de propositions de demandes de paiements interfacées entre l'outil de régie et l'outil financier).

Le régisseur exécute les dépenses au titre de la régie et envoie périodiquement un récapitulatif (bordereau journal des dépenses réglées par le régisseur) à l'ordonnateur comprenant les pièces justificatives : après vérification des pièces, le bordereau est pris en charge par l'ordonnateur sous la forme d'une DP sans service fait ni engagement juridique préalable. La validation de la DP par le responsable des DP entraîne les écritures suivantes :

- en comptabilité budgétaire : consommation des AE
- en comptabilité générale : débit 6 par crédit 4725 - dépense des régisseurs à vérifier

L'agent comptable prend en charge la DP après avoir effectué ses contrôles réglementaires. Cette prise en charge entraîne les écritures suivantes :

- en comptabilité budgétaire : pas d'impact
- en comptabilité générale : débit 4725 - dépense des régisseurs à vérifier par crédit 543 – régies d'avance.

La mise en paiement de la DP par l'agent comptable entraîne les écritures suivantes ;

- en comptabilité budgétaire : consommation des CP
- en comptabilité générale : débit 543 – régies d'avance par crédit 5 - disponibilités

La mise en paiement de cette DP a également pour but de reconstituer l'avance du régisseur dans la limite du montant de la régie déterminé par arrêté.

Comptabilité budgétaire	Règles de consommation des AE et des CP	AE consommées au moment de la validation de la DP CP consommés lors du paiement
	Montant des AE et des CP	AE = CP = montant des dépenses de l'année civile
	Blocage d'AE et de CP	Blocage concomitant d'AE et de CP (montant de l'avance)
	Règles de budgétisation	AE = CP AE et CP budgétés sur la base du montant des dépenses relative à la régie prévisionnelles de l'année civile
Comptabilité générale	Comptabilisation de la dépense (en tant que charges) en comptabilité générale	A la validation de la DP par le responsable des DP

6.4 Facturation interne

Les modalités de facturation interne au sein des organismes ainsi que les impacts potentiels en comptabilité analytique, en comptabilité générale ou en comptabilité budgétaire sont décrits dans une annexe du présent DPG (annexe 6 : Les prestations internes à l'organisme).

6.5 Les contrats pluriannuels

Le traitement des contrats pluriannuels complexes (contrat de recherche par exemple) est décrit dans les annexes au DPG (annexe 5 : Les opérations pluriannuelles).

6.6 Opérations avec impact comptable particulier

6.6.1 Les dépenses de personnel

Les dépenses de personnel recouvrent la paie et les autres dépenses de personnel (frais de jurys et de concours, et autres dépenses qui sont par nature des dépenses de personnel).

Le système d'information doit permettre :

- d'allouer les crédits de personnel ;
- d'intégrer des fichiers de paie selon les axes budgétaires et comptables définis pour l'organisme ;
- de suivre et de restituer l'exécution des dépenses de personnel afin d'assurer le respect des plafonds de dépenses.

Impacts budgétaires et comptables

La paie étant généralement effectuée en dehors du système d'information financier (système de paie), les écritures comptables associées doivent être intégrées directement, si le système d'information le permet, sous forme d'écritures comptables en comptabilités budgétaire et générale.

A défaut, cette intégration peut être réalisée sous forme de demandes de paiement (sans engagement préalable, ni service fait, ni décaissement), de manière analogue à des dépenses sans ordonnancement.

Les AE et les CP sont consommés et les charges comptabilisées au moment de l'intégration de la paie dans le système d'information.



Pour les dépenses de personnel, le décret prévoit que « le montant des autorisations d'engagement est égal au montant des crédits de paiement⁶⁶ ». Les rémunérations et charges sociales des personnels sont donc budgétisées et consommées en « AE = CP ».

6.6.2 Gestion des actifs

Le domaine gestion des actifs recouvre :

- la gestion comptable des immobilisations incorporelles et corporelles qui permet de connaître et de valoriser le patrimoine de l'organisme ;
- la gestion comptable des immobilisations financières (participations, prêts et avances) ;
- la gestion des stocks.

La gestion des actifs permet de connaître et de valoriser le patrimoine de l'organisme et d'obtenir des informations permettant d'éclairer les arbitrages. Elle est détaillée dans le fascicule « comptabilités » du présent DPG.

Impact en comptabilité générale

Ces opérations suivent un traitement classique en comptabilité générale.

Impact budgétaire

Concernant les opérations bilancielle relatives aux emprunts, prêts ou avances et aux dépôts et cautionnements, elles ne font pas l'objet d'une consommation d'AE et de CP ni de suivi dans le tableau des autorisations budgétaires car elles ne disposent pas du caractère budgétaire limitatif.

En effet, ces opérations contrairement aux autres, génèrent à la fois des sorties de trésorerie et des entrées de trésorerie. C'est ce caractère transitoire et variable qui fait que ces opérations sortent du calcul du solde

⁶⁶ Article 181 du décret GBCP.

budgétaire. Ces opérations bilancielle non budgétaires sont retracées dans le tableau d'équilibre financier, la demande de versement étant la pièce à utiliser pour matérialiser les écritures en comptabilité générale.

Concernant les stocks, les opérations relatives aux variations de stocks relèvent uniquement de la comptabilité générale, aucun flux de trésorerie n'étant matérialisé. Il s'agit d'une écriture de valorisation comptable qui doit faire l'objet d'une demande de comptabilisation.

6.6.3 Opérations non budgétaires

Des opérations sont dites non budgétaires dès lors qu'elles ne consomment ni AE ni CP et n'ont donc aucun impact sur le solde budgétaire de l'organisme. Ces opérations non budgétaires comprennent :

- les opérations retraitées par la CAF ne générant pas de flux de trésorerie de type amortissements et provisions, etc. ;
- les opérations non retraitées par la CAF ne générant pas de flux de trésorerie de type admissions en non-valeur ou variation des stocks, etc. ;
- les opérations bilancielle exclues du périmètre du solde budgétaire de par leur caractère transitoire (emprunts, prêts et assimilés, dépôts et cautionnements, etc.) ;
- les opérations de trésorerie exclues du périmètre du solde budgétaire (opérations au nom et pour le compte de tiers notamment).

6.6.3.1 Les opérations retraitées par la CAF ne générant pas de flux de trésorerie

Certaines opérations (en dépense et recette) ne génèrent pas de flux de trésorerie mais seulement des écritures en haut de bilan et sont retraitées via la capacité d'autofinancement. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, de la valeur nette comptable des actifs cédés et de la quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice⁶⁷.

Impact en comptabilité générale

Ces opérations sont inscrites en classes 6 et 7 (tableau de la situation patrimoniale) et sont portées par des demandes de comptabilisation qui sont des pièces réservées aux écritures uniquement comptables (cf. fascicule « Comptabilités »).

Impact en comptabilité budgétaire

Ces opérations ne donnent lieu ni à engagement vis-à-vis d'un tiers ni décaissement ou encaissement, il n'y a donc aucun impact en comptabilité budgétaire.

6.6.3.2 Les opérations non retraitées par la CAF ne générant pas de flux de trésorerie

Comme évoqué plus haut, dans le cas des charges non décaissables et des produits non encaissables, ces derniers sont retraités par la CAF, toutefois d'autres opérations non retraitées par la CAF ne donnent pas lieu à encaissement ni à décaissement. Ces opérations non budgétaires correspondent notamment aux variations de stocks, à certaines créances irrécouvrables (admissions en non-valeur et annulation de titre dès lors qu'il n'y a pas eu d'encaissement) et à certains produits divers de gestion courante (annulation de service fait sur exercice antérieur avant décaissement).

Impact en comptabilité générale

Ces opérations sont inscrites en classes 6 et 7 et sont portées par des demandes de comptabilisation qui sont des pièces réservées aux écritures uniquement comptables (cf. fascicule « Comptabilités »).

⁶⁷ Les produits de cession d'éléments d'actifs bien que retraités via la CAF génèrent quant à eux un flux de trésorerie et constituent des opérations budgétaires, en l'espèce des recettes budgétaires.

Impact en comptabilité budgétaire

Ces opérations ne donnent lieu ni à engagement vis-à-vis d'un tiers ni décaissement ou encaissement, il n'y a donc aucun impact en comptabilité budgétaire. L'écart généré entre la variation du fonds de roulement et le solde budgétaire se retrouve dans le tableau de synthèse budgétaire et comptable.

6.6.3.3 Les opérations bilancielle non budgétaires

Bien que générant des flux de trésorerie, certaines opérations sont exclues volontairement du solde budgétaire, il s'agit des écritures pour le montant en capital⁶⁸ des emprunts, des prêts ou avances assimilées à des prêts et aux dépôts et cautionnements. Ces opérations ont toutes un point commun qui est celui de générer à la fois des sorties et des entrées de trésorerie contrairement aux autres opérations qui ne génèrent qu'un flux sortant ou un flux entrant. C'est ce que caractère transitoire qui justifie leur exclusion du solde budgétaire.

Impact en comptabilité générale

Ces opérations sont inscrites en classes 1 et 2 et sont portées par des demandes de versement (cf. fascicule « Comptabilités »). Les montants relatifs à ces opérations se retrouvent dans le tableau d'équilibre financier ainsi que dans le tableau de synthèse budgétaire et comptable.

Impact en comptabilité budgétaire

Ces opérations ne donnent pas lieu à consommation d'AE ni de CP.

6.6.3.4 Les autres opérations de trésorerie non budgétaires

Outre les opérations bilancielle évoquées plus haut et exclues volontairement du solde budgétaire, d'autres opérations générant des flux de trésorerie sont exclues également du solde budgétaire mais pour des raisons différentes.

Il convient ici de distinguer les flux de trésorerie liés aux opérations au nom et pour le compte de tiers du reste des flux de trésorerie relatifs à d'autres opérations sur comptes de tiers.

Dans le cas des dispositifs au nom et pour le compte de tiers, ces derniers répondent aux trois critères cumulatifs suivants :

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

Impact en comptabilité générale

Les fonds reçus dans le cadre de la mise en œuvre de dispositifs au nom et pour le compte de tiers doivent être comptabilisés en comptes de tiers puisque ce n'est pas l'organisme mais bien le tiers financeur qui en supporte la charge in fine. La réalisation de ces opérations par l'organisme est sans impact sur son résultat puisqu'il n'a aucune marge de manœuvre afférente à celles-ci.

⁶⁸ Les intérêts sont inclus au solde budgétaire.

Impact budgétaire

Les opérations au nom et pour le compte de tiers ne sont pas inscrites au budget de l'organisme ; par conséquent elles n'ont aucun impact budgétaire. Elles sont traitées en détail dans le fascicule « Comptabilités » du présent DPG.

- Dans le second cas, il s'agit d'opérations non dénouées qui n'ont pas pu être enregistrées pour des raisons matérielles (encaissements non rapprochés de titres ou décaissements non rapprochés de demande de paiement). Ces flux de trésorerie en attente de régularisation peuvent représenter des montants non négligeables pour certains organismes et leur apurement rejoint les objectifs du contrôle interne et ceux de la sincérité des comptes.

Impact en comptabilité générale

Ces opérations sont inscrites en comptes de classes 4 et 5. Elles sont portées par des demandes de versement (cf. fascicule « Comptabilités »).

Impact en comptabilité budgétaire

Ces opérations ne sont pas budgétaires pour des raisons purement techniques et le deviendront dès leur dénouement.

6.6.4 Tickets restaurant

L'organisme achète des titres restaurant pour le compte de son personnel à qui il les remet.

La première opération - l'achat des titres par l'organisme - constitue une opération pour compte de tiers. Il n'y a pas de comptabilisation de charge à ce moment, mais seulement lors de la remise des titres au personnel.

Lors de la seconde opération - la remise des titres au personnel - il convient de distinguer le traitement de la part employeur et de la part salariale des titres restaurant :

- l'organisme devient redevable de sa part employeur : c'est le fait générateur d'une charge comptabilisée en compte 647 pour l'organisme. L'opération devient alors budgétaire. Il convient de la dénouer par le rapprochement d'une DP directe avec le décaissement initial, comme dans le processus des dépenses sans engagement préalable. Par simplification, cette DP pourrait n'être émise qu'au moment de la préparation de la paie mensuelle.
- le salarié devient redevable de sa part qu'il peut selon les organisations, soit régler comptant lors de la remise des titres (cas 1), soit régler par une déduction sur son salaire (cas 2). Dans ce cas, une créance pour compte de tiers est constatée à l'égard du salarié. Elle sera dénouée lors du paiement du salaire mensuel.

Les titres non revendus sont généralement repris par le fournisseur des titres restaurant, moyennant d'éventuels frais de gestion (inscrits également en compte 647), lesquels constituent alors la seule charge de l'organisme sur ces titres.

Pour les deux cas, l'exemple de l'achat d'un titre restaurant de 10 euros, dont 6 euros pris à la charge de l'employeur et 4 euros à celle du salarié sera repris dans les tableaux de synthèse en fin de partie. Dans cet exemple, le salarié perçoit un salaire mensuel de 2 000 euros.

6.6.4.1 Cas 1 : l'achat du titre restaurant est réglé comptant par le salarié pour la part à sa charge

- Achat des titres restaurant par l'organisme

Lors de leur achat, les titres sont débités au compte 437 « Autres organismes sociaux » par le crédit d'un compte de classe 5, sur la base d'une demande de versement, sans impact budgétaire.

A cette étape, le flux est une opération pour compte de tiers sans impact budgétaire.

- Remise au personnel

Lors de la remise au personnel des titres restaurant, le compte 437 est crédité par le débit d'un compte de classe 5 pour la part à la charge du personnel et du compte 647 « Autres charges sociales » pour la part restant à la charge de l'entreprise.

L'opération est à traiter distinctement entre :

- Une demande de paiement directe pour la part employeur d'une part*. L'écriture de règlement initiale, étape 1.1, est rapprochée de la DP qui comptabilise la charge et consomme en même temps les AE et les CP (processus analogue à des dépenses sans engagement préalable). Schéma comptable : Débit 647 / Crédit 437 (pour la part employeur)
- La transformation du décaissement initial en opération budgétaire génère un décaissement négatif dans le tableau d'équilibre financier, assimilable à l'extourne du décaissement non budgétaire initialement constaté en étape 1.1.

Une demande de versement pour la part salariale d'autre part. Elle permet de dénouer le flux de trésorerie constaté en étape 1.1, pour la part salariale. L'encaissement de la part salariale réglée par le salarié constitue une simple opération de trésorerie et n'a donc pas d'impact budgétaire. Schéma comptable : Débit 5 / Crédit 437 (pour la part salariale).

* Selon le mode de gestion retenu, la paie peut être préparée hors système d'information financier. Dans ce cas, les écritures comptables associées peuvent être intégrées directement, si le système le permet, sous forme d'écritures comptables avec impact budgétaire, en comptabilité budgétaire et générale. A défaut, cette intégration peut être réalisée sous forme de demandes de paiement collectives (sans engagement préalable, ni service fait, ni décaissement, référençant un tiers générique collectif), de manière analogue à des dépenses avant ordonnancement.

- Tableau de synthèse des impacts budgétaires et comptables du cas 1

	Achat des titres restaurant par l'organisme	Remise au personnel
Impact comptable	<p>Débit 437 Crédit 5</p> <p>Pour le montant du/des ticket(s) restaurant – 10€ (Demande de versement)</p>	<p>Débit 5 Crédit 437</p> <p>Pour la part salariale – 4 € (Demande de versement)</p> <p>Débit 647 Crédit 437</p> <p>Pour la part employeur – 6 € (DP directe)</p>
Impact budgétaire	Pas d'impact budgétaire	<p>Consommation des AE et des CP</p> <p>Pour la part employeur – 6€</p>

Dans le cas 1, aucun impact n'est constaté au moment de la paie, le traitement des tickets restaurant étant achevé avant sa liquidation.

6.6.4.2 Cas 2 : l'achat du titre restaurant est déduit du bulletin de paie pour la part à sa charge

- Achat des titres restaurants par l'organisme

Lors de leur achat, les titres sont débités au compte 437 « Autres organismes sociaux » par le crédit d'un compte de classe 5, sur la base d'une **demande de versement**, sans impact budgétaire.

A cette étape, le flux est une opération pour compte de tiers non dénouée budgétairement.

- Remise au personnel

Lors de la remise au personnel des titres restaurant, le compte 437 est crédité par le débit du compte 421 « Rémunérations dues au personnel » pour la part à la charge du personnel, et du compte 647 « Autres charges sociales » pour la part restant à la charge de l'entreprise.

D'un point de vue théorique, l'opération de remise des titres au personnel est à traiter distinctement entre :

Une demande de paiement pour la part employeur d'une part. L'écriture de règlement initiale (étape 2.1) est rapprochée de la DP qui comptabilise la charge et permet la consommation des AE et des CP (processus analogue à celui des dépenses sans engagement préalable). Schéma comptable : Débit 647 / Crédit 437 (pour la part employeur).

La transformation du décaissement initial en opération budgétaire génère un décaissement négatif dans le tableau d'équilibre financier, assimilable à l'extourne du décaissement non budgétaire initialement constaté à l'étape 2.1.

Une écriture comptable d'autre part pour reclasser la part salariale en créance sur le personnel, venant directement réduire la rémunération due au salarié sur son prochain bulletin de paie. *Schéma comptable : Débit 421 / Crédit 437 (pour la part salariale).*

- Rémunérations dues

Lors de la préparation de la paie, une demande de paiement est émise à hauteur des rémunérations dues au salarié.

Schéma comptable : Charge 641 / Crédit 421 (pour la part salariale).

- Paiement des salaires (intégration de la paie dans le SI)

A l'issue de ces opérations, l'employeur dispose d'une dette (la rémunération due) et d'une créance pour compte de tiers (la part salariale du titre restaurant) sur un même salarié, enregistrées en compte 421.

Lors du versement du salaire, cette dette et cette créance sont compensées, l'organisme réglant le salarié avec un flux de trésorerie net.

En pratique, il est recommandé de dénouer les impacts budgétaires et comptables liés à ces opérations en même temps, lors de l'intégration de la paye dans le SI, avec :

- une consommation d'AE et de CP, et comptabilisation d'une charge (en compte 641) à hauteur de la rémunération versée au salarié ;
- une consommation d'AE et de CP, et comptabilisation d'une charge (en compte 647) à hauteur de la part employeur sur les titres remis ;

Une seule DP pourrait être émise pour ces deux opérations lors de la préparation de la paie.

- le dénouement de l'opération pour compte de tiers à hauteur de la part salariale sur les titres restaurant remis : il convient pour cela de prendre en compte le remboursement opéré par réduction sur le salaire. **Une demande de versement, sans impact budgétaire, doit être créée afin de dénouer cette opération pour compte de tiers.**

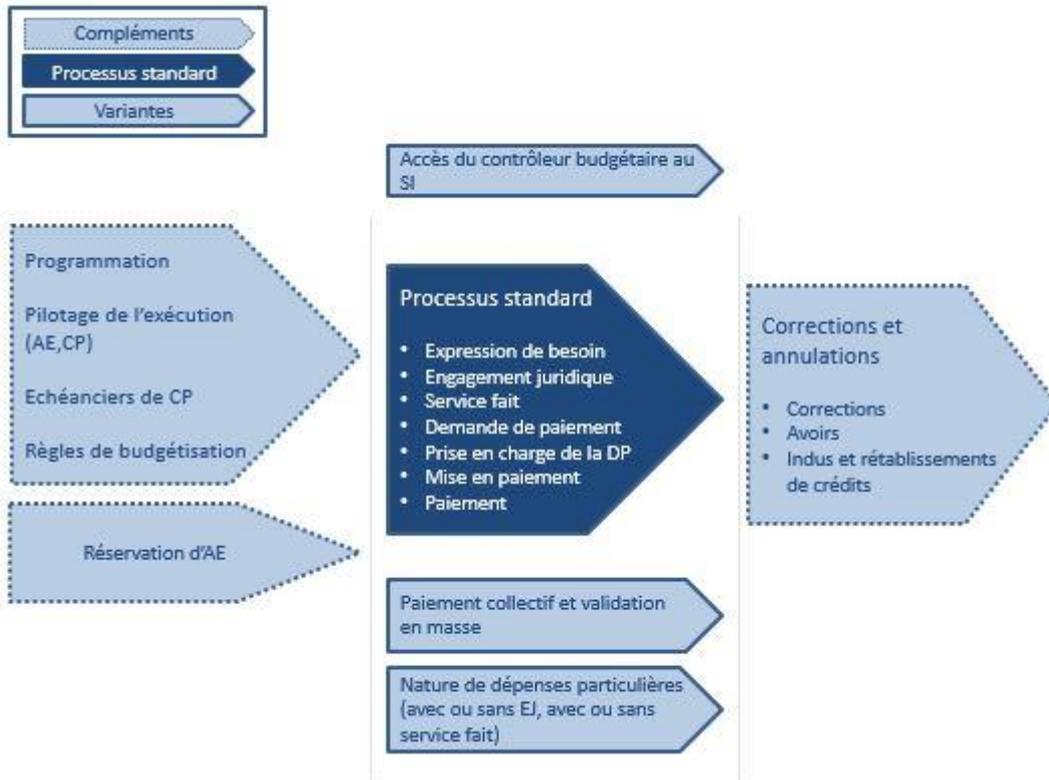
- Synthèse des impacts budgétaires et comptables du cas 2

	Achat des titres restaurant par l'organisme	Remise au personnel	Rémunérations dues	Paiement des salaires
Impact comptable	Débit 437 Crédit 5 Pour le montant du/des ticket(s) restaurant – 10€ (Demande de versement)	Débit 421 Crédit 437 Pour la part salariale – 4€ (Opération Diverse)	Débit 647 Crédit 437 Pour la part employeur – 6€ (Demande de paiement) Débit 641 Crédit 421 A hauteur de la rémunération due – 2000€ (Demande de paiement)	Débit 421 Crédit 5 A hauteur de la rémunération nette – 1996€
Impact budgétaire	Pas d'impact budgétaire		Consommation des AE à hauteur de la rémunération due et de la part employeur – 2006€	Consommation des CP à hauteur de la rémunération due et de la part employeur – 2006€

7 VUE D'ENSEMBLE COMPLETEE

Le processus de la dépense s'articule autour d'un processus standard « classique », qui peut être éventuellement :

- complété par des processus complémentaires en amont ou en aval ;
- remplacé par des variantes.



En parallèle, des opérations particulières peuvent venir compléter, modifier, enrichir le processus standard :

- dépenses réalisées dans le cadre de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics ;
- dépenses hors marchés ;
- cas de gestion particuliers (frais divers, intérêts moratoire, etc.) ;
- régies d'avance ;
- opérations avec impact comptable particulier (dépense de personnel, immobilisations et opérations pour comptes de tiers, etc.) ;
- intégration des factures dématérialisées ;
- etc.

8 CHOIX ORGANISATIONNELS

8.1 Récapitulatif des fonctions et rôles

Les différents fonctions / rôles intervenant dans le processus d'engagement de la dépense, du service fait, et de la DP sont les suivants :

Fonction / Rôle	Définition
Service métier	Il contribue à la mise en œuvre de la politique de l'organisme et exprime ses besoins en matière de dépenses ou de recettes. Il n'a pas a priori de compétences budgétaire ou comptable particulière.
Gestionnaire des engagements juridiques (ordonnateur)	Il a en charge la gestion des aspects administratifs liés aux engagements juridiques ; il saisit les EJ, suit la consommation d'AE et établit les échéanciers de CP. Il s'assure de la sincérité de l'impact budgétaire associé aux EJ.
Responsable des engagements juridiques (ordonnateur)	Il valide l'EJ (au sens budgétaire, consommation des AE). Il est responsable de la sincérité de l'impact budgétaire associé aux EJ. Il a la qualité d'ordonnateur.
Certificateur du service fait (ordonnateur)	Il s'assure de la satisfaction du besoin (conformité du bien ou de la prestation reçue avec l'engagement juridique) et certifie le service fait. La certification peut être précédée d'un constat de service fait, réalisé par un gestionnaire de service fait. Il produit l'ensemble des éléments nécessaires au traitement des demandes de paiement (et préalablement à la présentation des créances par les fournisseurs le cas échéant). De par ses actions de gestion, le certificateur du service fait génère des écritures en comptabilité générale. Il a la qualité d'ordonnateur.
Gestionnaire des demandes de paiement (ordonnateur)	Il est en charge des aspects administratifs liés au traitement des factures fournisseurs ou des demandes de paiement émises directement par l'organisme (échéances de paiement sur contrat ou demandes de paiement de subvention par ex.) et du rapprochement à trois éléments (EJ, service fait, DP) en application des normes de comptabilité de l'organisme avant transmission pour mise en règlement. Il est également en charge du pilotage des besoins en CP.
Responsable des demandes de paiement (ordonnateur)	Il valide la demande de paiement avant sa prise en charge par le comptable. Il a la qualité d'ordonnateur.
Comptable de la prise en charge des dépenses (comptable)	Il prend en charge les DP. Il peut également procéder au rejet de certaines DP ; dans ce cas, les DP sont retournées au gestionnaire ou au responsable de DP, sans avoir donné lieu à écritures comptables ou impact de CP. En cas de rejet, le comptable doit motiver son rejet.

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la trésorerie (comptable)	<p>Il est chargé :</p> <ul style="list-style-type: none"> • de l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ; • du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ; • de la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ; • de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant à l'organisme ; • du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités (y compris le rapprochement bancaire) ; • de la construction et la mise à jour des prévisions de trésorerie ; • de l'intégration des fonds des régisseurs / Versements des fonds aux régisseurs ; • des opérations pour comptes de tiers. • Il est chargé du rapprochement entre les DP et les décaissements



8.2 Centre de service partagé (CSP)

Les organismes les plus importants peuvent mutualiser certaines fonctions autour de la dépense.

Définition

Un centre de services partagés est une entité spécialisée au sein d'une organisation qui :

- mutualise dans un même lieu la réalisation d'une partie ou de l'ensemble des tâches de la fonction comptable et financière de plusieurs autres entités géographiquement ou fonctionnellement distinctes ;
- prépare et / ou met en œuvre les décisions relevant de la sphère des « services métiers » opérationnels (par opposition aux métiers supports) ;
- offre une prestation de services à plusieurs clients internes ;
- est responsable au travers de conventions de service fixant des objectifs, de la qualité des prestations offertes aux clients internes de l'organisation.

Un CSP agit donc comme prestataire. Il ne participe pas à la prise de décision, qui reste entièrement de la compétence des services métiers et de leurs responsables. Une répartition claire des rôles entre les donneurs d'ordre et les acteurs des CSP doit donc être établie dans le cadre d'une convention de gestion.

Dans le cadre de la dépense, les CSP sont entre autre chargés de la traduction financière des décisions dans le système d'information.

Les objectifs des CSP sont les suivants :

- optimisation des coûts ;
- qualité de service ;
- redéfinition des métiers financiers.

Périmètre du CSP

- Dans le périmètre de l'exécution de la dépense publique, plusieurs types d'opérations peuvent donner lieu à mutualisation :

- gestion des engagements juridiques et des réceptions : saisie, validation et suivi des EJ, certification du service fait ;
- gestion des demandes de paiement : réception et contrôle des factures, rapprochement de l'EJ, du service fait et de la facture ; il s'agit du service facturier lorsqu'il est placé sous la responsabilité du comptable.

R

8.3 Service facturier

Un service facturier (SFACT) est un centre de traitement et de paiement des factures pour le compte d'un ou plusieurs services.

Un SFACT couvre les opérations suivantes de la chaîne de la dépense : gestion des demandes de paiement, contrôle de la DP et mise en paiement. Ces derniers relevant du comptable public au sens de l'article 41 du décret GBCP, le service facturier est placé sous l'autorité du comptable.

Il est possible pour un organisme d'avoir une organisation « mixte », avec seulement une partie des opérations gérées par un service facturier.

L'organisation en service facturier présente les avantages majeurs suivants :

- il permet une réduction significative des délais de paiement et par conséquent du risque pesant sur le paiement d'intérêts moratoires, compte tenu :
 - de la suppression de la redondance d'une partie des contrôles entre les différents acteurs de la chaîne ; les contrôles réalisés pour le traitement de factures sont réalisés en une seule fois,
 - de la rationalisation du circuit des pièces : les pièces attestant le service fait sont conservées par le certificateur du service fait ; par ailleurs, les factures ne circulent plus entre les différents services puisqu'elles sont réceptionnées de manière centralisée par le service facturier ;
- il permet d'alléger la charge de travail des services sur la chaîne aval d'exécution de la dépense et le redéploiement des ressources vers l'application des nouveaux impératifs comptables (enregistrement de la certification du service fait qui déclenche l'ordre de payer, contrôle interne avec notamment un renforcement des structures autour de la réception) ;
- il permet d'améliorer la qualité comptable en offrant une connaissance exhaustive du stock des factures et des certifications de service fait non rapprochées d'une facture ; ces informations facilitent les opérations de fin d'exercice, notamment en permettant la priorisation des paiements avec un objectif de consommation optimale des CP de l'année ;
- elle permet de lisser l'activité des services dans le temps et de maintenir le stock de factures en instance à un niveau satisfaisant ;
- elle renforce, notamment par des échanges de compétences, les responsabilités et l'expérience des agents qui interviennent à chaque étape de la chaîne de dépense, faisant émerger une fonction comptable partagée et modernisée.

C'est enfin une organisation porteuse d'efficacité, permettant un paiement accéléré des fournisseurs, et contribuant à l'optimisation du délai global de paiement.

A la différence d'une organisation classique, en service facturier :

- le service fait, certifié par un acteur disposant d'une délégation d'ordonnateur, vaut ordre de payer ;
- comme dans le cas d'une organisation sans service facturier, la certification du service fait ne se fait pas au vu de la facture,
- le service fait doit être valorisé en montant ou en quantité, en s'appuyant sur les éléments présents dans la commande (prix unitaire dans le cas d'une réception en quantités) ;
- la facture est reçue directement par le service facturier, au sein duquel le comptable procède aux contrôles puis au paiement après rapprochement :

- des pièces justificatives de l'engagement,
- de la certification du service fait,
- de la facture.

L'organisation en SFACT permet de respecter la séparation fonctionnelle entre l'ordonnateur et le comptable : un service facturier préserve le contrôle mutuel entre les services ordonnateurs et l'agent comptable.

Elle maintient les prérogatives des services ordonnateurs qui décident, engagent et donnent l'ordre de payer par la certification du service fait.

Plus précisément, les ordonnateurs :

- conservent une complète visibilité sur les informations relatives aux factures et aux paiements ;
- restent maîtres de la résolution des anomalies qui leur sont signalées par le service facturier ;
- conservent leurs prérogatives en matière de priorisation des mises en paiement.

La gestion de la facture par l'agent comptable est une attribution pleinement complémentaire de ses missions pour assurer la qualité comptable.

Le service facturier exerce les compétences du comptable : il traite la facture, effectue les contrôles, s'assure de la cohérence entre l'engagement juridique, le service fait et la facture puis crée la DP, la comptabilise et la met en paiement. La mise en œuvre d'un SFACT nécessite la rédaction d'un contrat de service entre l'ordonnateur et l'agent comptable précisant notamment les seuils de tolérance, éventuellement par nature de dépense, en cas d'écarts entre le montant de la facture reçue du fournisseur et le montant du service fait valorisé par l'ordonnateur.

Simplifications dans le cas d'organisations simples

Les possibilités de simplification

Les simplifications possibles sont liées à des modalités d'organisation spécifiques et pour des natures de dépenses et des montants sans enjeux pour l'organisme.

L'ensemble du décret doit s'appliquer. Toutefois, des simplifications des processus précédemment décrits peuvent être envisagées, tout en respectant les principes sous-tendus par le décret pour les organismes qui satisferont aux critères et selon les modalités définies dans l'annexe 4 « les simplifications » du présent DPG.

Exemple de simplification du processus dépense dans le cas d'organisations à effectifs limités⁶⁹

Pour certains organismes, les services ordonnateur et comptable se réduisent chacun à un seul acteur qui doit réaliser l'ensemble des activités relatives au traitement des dépenses.

Dans ce contexte, la mise en œuvre du processus « Dépense » s'en voit simplifiée, tout en conservant les étapes obligatoires du traitement de la dépense.

Ce processus peut, par exemple, être décrit comme suit :

Programmation :

L'ordonnateur programme son budget sur les deux axes « Nature » et « Destination », suivant une maille trimestrielle.

La nature correspond uniquement aux 3 ou 4 enveloppes du décret.

La destination est à choisir dans une liste limitée qui correspond aux principales activités de l'organisme. Il a ainsi à planifier, en AE et CP, une vingtaine de « postes » budgétaires qui lui permettront :

- d'établir le budget de l'exercice ;

⁶⁹ L'annexe « simplification » du DPG définit des modalités simplifiées dérogatoires (sous conditions) de traitement de la chaîne de la dépense

- de disposer d'une référence pour le suivi de l'exécution, suivant un calendrier trimestriel.

Exécution de la dépense :

L'ordonnateur saisit les bons de commande au fil de l'eau. Lors de la saisie, il indique les natures d'achats correspondant aux biens ou services qu'il commande. Chaque nature d'achat étant associée à une nature comptable et à une nature budgétaire, il lui suffit d'indiquer la destination de chaque commande.

L'écriture en comptabilité budgétaire et la consommation des AE associée est ainsi réalisée à la validation de la commande, sans autre intervention de sa part.

La consultation de son tableau de bord budgétaire lui permet de voir la situation de sa consommation d'AE. Il peut également vérifier que les besoins en CP sur l'année, induits par l'ensemble des commandes en cours, restent compatibles avec les CP disponibles.

A la réception des biens et services, il enregistre le service fait sur le bon de commande sur un écran dédié que lui propose le système d'information (en quantité ou en montant). De ce fait l'écriture en comptabilité générale est générée automatiquement sur la base de l'imputation de la commande.

Le fournisseur transmet la facture à l'organisme (sous forme dématérialisée ou au format papier). L'ordonnateur interroge le système d'information sur la base du N° de commande à laquelle la facture fait référence. Le système lui propose les lignes de commandes porteuses de service fait. Ces informations lui permettent de vérifier la compatibilité de la facture avec les livraisons et la commande.

Si le système d'information prend en compte les factures dématérialisées, l'ordonnateur intègre le fichier correspondant et renseigne la date de réception de la facture si elle diffère de la date du jour.

Si le système d'information ne prend pas en compte les factures dématérialisées ou si le fournisseur a transmis une facture au format papier, l'ordonnateur saisit une DP sur la base de la facture et des lignes de commandes avec service fait lui correspondant.

Il peut ensuite ventiler simplement le montant facturé en regard du montant livré, sans ressaisie d'aucune imputation. Il valide ensuite la DP ainsi générée ou saisie qui est transmise au comptable. L'image de la facture est portée en pièce jointe de la DP.

Le comptable prend en charge la DP après avoir vérifié la pièce jointe et visualisé le service fait associé.

L'ordonnateur et le comptable peuvent visualiser l'impact de la DP sur la disponibilité des CP à 30 jours. La disponibilité étant avérée, la DP ne fait pas l'objet d'un blocage ou d'un décalage de la date d'échéance, suivant la procédure mise à disposition du comptable et de l'ordonnateur.

La date d'échéance ayant été calculée automatiquement par le système d'information sur la base de la date de réception de la facture portée par la DP, le paiement est proposé automatiquement au comptable lorsque l'échéance est atteinte.

8.4 Dispositifs de contrôle

8.4.1 Contrôle interne et audit

8.4.1.1 Contrôle interne

Dans chaque organisme est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable. *Le contrôle interne budgétaire a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité de la programmation et de son exécution. Le contrôle interne comptable a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.* Le ministre chargé du budget définit le cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable. Il s'assure, en lien avec les autres ministres de tutelle, de leur mise en œuvre⁷⁰.

La fiabilité des informations portées en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire est assurée notamment par le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire.

Le contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable qui est de la responsabilité de l'organisme est un sous-ensemble du contrôle interne. Il a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite de l'objectif de qualité de la comptabilité générale, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.

Les systèmes d'information qui portent la comptabilité doivent être organisés de façon à autoriser le contrôle des données et des traitements, afin de répondre à l'objectif de qualité des comptes.

Le contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne budgétaire, qui est de la responsabilité de chaque organisme, est un sous-ensemble du contrôle interne.

Il poursuit deux objectifs principaux : la qualité de la comptabilité budgétaire, qui permet de rendre compte de l'autorisation donnée par l'organe délibérant et de son exécution, et la soutenabilité budgétaire qui vise à assurer le respect en gestion des autorisations budgétaires dans une perspective annuelle et pluriannuelle.

8.4.1.2 Audit interne



L'audit interne budgétaire et comptable, exercé de manière indépendante et objective, a pour objet de donner à chaque organisme une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations budgétaires et comptables qu'il conduit, ainsi qu'une appréciation de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable⁷¹.

L'organe délibérant arrête un programme d'audit. Le cas échéant, il met en place un comité d'audit, chargé de porter une appréciation sur la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable et de faire toutes propositions tendant à l'amélioration de ce dernier. Le programme d'audit est soumis à ce comité. L'organe délibérant fixe la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement de ce comité. Le contrôleur budgétaire en est membre de droit. L'agent comptable assiste à ses délibérations⁷².

L'organisme peut être doté ou décider de constituer un service d'audit interne, indépendant des acteurs de la fonction comptable et financière (donc ne s'immisçant pas dans le contrôle interne) et rattaché directement à la direction de l'organisme. Le but de ce positionnement est de rendre le service d'audit interne le plus objectif possible pour que ces constats et recommandations soient les plus pertinents (éviter le « conflit d'intérêts »).

⁷⁰ Article 215 du décret GBCP.

⁷¹ Articles 216 à 219 du décret GBCP.

⁷² Article 216 du décret GBCP.

Les travaux d'audit répondent par principe aux normes définies par l'Institute of Internal Auditors (IIA), dont on peut fixer les grands axes de la manière suivante :

- définition du programme des missions d'audit par la direction (en principe, dans le cadre du comité chargé de la gouvernance) ;
- établissement d'un cahier des charges concernant l'objectif et le périmètre de la mission d'audit ;
- constats et recommandations dans un rapport faisant l'objet d'une contradiction avec les services audités ;
- recommandations reprises par l'encadrement des services et insérées comme actions dans le plan d'action après validation de la Direction.



8.4.2 Contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD)

Le contrôle hiérarchisé de la dépense par le comptable vise à améliorer l'efficacité des contrôles et la régularité de l'exécution des dépenses de l'organisme. Le concept de hiérarchisation du contrôle de la dépense s'applique aussi bien en mode facturier qu'en mode hors facturier.

Des contrôles plus efficaces

La démarche de hiérarchisation consiste à proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux que les dépenses comportent. Elle aboutit à recentrer les contrôles du comptable sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus importants et à les alléger sur les autres dépenses. Elle permet ainsi de concentrer les moyens de contrôles sur les opérations les plus sensibles.

Le CHD redonne également au comptable la maîtrise de ses contrôles en réduisant la charge de travail afférente et en permettant de lisser l'activité de contrôle sur l'année.

Des contrôles davantage personnalisés

La démarche de hiérarchisation consiste à personnaliser les contrôles en fonction de la qualité des pratiques des services métiers de dépenses.

Le CHD permet d'adapter les contrôles à la réalité des risques et des enjeux en modulant le champ (contrôle exhaustif / par sondage), le moment (*a priori* / *a posteriori*) et l'intensité (exercice de tout ou partie des points de contrôle) des contrôles.

Pour les dépenses à risques modérés ou faibles enjeux, le principe est de réaliser un contrôle par sondage, le contrôle exhaustif devenant l'exception.

La démarche de personnalisation aboutit également à renforcer l'efficacité des contrôles puisque les comptables peuvent redéployer des moyens de contrôle vers des services ordonnateurs dont les pratiques d'ordonnancement présentent le plus de risques. Elle apporte par ailleurs une meilleure complémentarité des contrôles entre les services ordonnateurs et comptables en réduisant fortement les contrôles redondants.

Des contrôles plus fluides, plus simples et plus transparents

Le CHD améliore la prestation de services en matière de contrôle de la dépense.

- un délai de visa plus rapide : le CHD accélère de manière conséquente le délai de visa des demandes de paiement et favorise ainsi la détection et la correction rapide des anomalies ;
- des procédures plus simples : les allègements de contrôle sur les dépenses présentant des risques et des enjeux moindres peuvent avoir pour conséquence la réduction du nombre de pièces justificatives produites à l'appui des ordres de paiement ;
- une information plus complète : la démarche de hiérarchisation s'accompagne de restitutions systématiques aux services ordonnateurs sur leurs pratiques d'ordonnancement.

Une méthodologie fondée sur une analyse des risques

L'application du CHD ne conduit pas à réduire mécaniquement et de manière impersonnelle le contrôle des dépenses ; la démarche repose sur des critères objectifs qui permettent une application maîtrisée et dynamique de la hiérarchisation des contrôles.

Pour les dépenses présentant des caractéristiques considérées à risques sur le plan méthodologique, un contrôle exhaustif et *a priori* s'impose, alors que pour les autres dépenses des risques et des enjeux financiers moindres permettent de moduler les contrôles, et notamment de mettre en place un contrôle par sondage.

Pour les dépenses à faibles risques ou enjeux financiers, la modulation des contrôles est possible à la condition que les pratiques des services ordonnateurs corroborent la faiblesse des risques. Le niveau de risque réel doit en effet être acceptable pour le comptable pour ne contrôler qu'un échantillon de dépenses.

L'échantillon d'ordres de paiement contrôlés a en effet pour objet de s'assurer que la réalité des risques liés aux pratiques des ordonnateurs demeure acceptable.

Si la fréquence et la gravité des erreurs évoluent, la modulation des contrôles devra elle-même évoluer. Si le niveau de risque devient inacceptable, l'agent comptable devra revenir à un contrôle exhaustif *a priori* des dépenses.

Le CHD doit faire l'objet d'une fonctionnalité spécifique du système d'information. Cette fonctionnalité doit être paramétrable et permettre un certain nombre de restitutions (taux d'erreur, par exemple).

8.4.3 Contrôle allégé en partenariat

En complément du CHD, le contrôle allégé en partenariat (CAP) a été développé pour accompagner la modernisation de la gestion publique. Le CAP repose d'abord sur le renforcement du contrôle interne comptable pour l'ensemble d'un processus (gestionnaire et comptable) pour un organisme ou une direction donnée, puis sur un audit comptable et financier dont les conclusions déterminent la possibilité de passer à un contrôle *a posteriori* sur la base d'un échantillon limité.

Le CAP repose sur une démarche concertée et conjointe entre l'ordonnateur et l'agent comptable : il se fonde sur la connaissance par le comptable de l'existence et de la qualité du dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur. Il a pour objectif d'éviter les contrôles redondants en évaluant et en fiabilisant des chaînes de dépenses ciblées chez l'ordonnateur et l'agent comptable, et d'en tirer ainsi les conséquences en termes de contrôle pour le comptable.

- Le renforcement du contrôle interne est réalisé au niveau du gestionnaire dans le cadre de la mise en œuvre des actions fixées par l'organisme, avec éventuellement l'appui du comptable public. Le cas échéant, ce renforcement du contrôle interne est également conduit dans les services du comptable public.
- La mission d'audit initiale est conduite en partenariat par les services d'audit interne de l'organisme intéressé et de la direction générale des finances publiques. Elle a pour objectif d'évaluer le contrôle interne pour s'assurer de la maîtrise satisfaisante des risques, et d'en tirer les conséquences en termes de modalités de contrôle par le comptable.
- Si les conditions de maîtrise des risques sont satisfaisantes sur le type de dépenses examinées, il devient alors possible de substituer au contrôle hiérarchisé de la dépense, un contrôle partenarial réalisé *a posteriori* sur échantillon.
- Une mission d'audit comptable et financier est périodiquement programmée pour s'assurer de la qualité du contrôle interne.

Le système d'information doit contribuer à la mise en œuvre de ce contrôle par une fonctionnalité et des restitutions adaptées (statistiques, échantillonnage, contrôle *a posteriori*, formalisation du résultat du contrôle, etc.).



8.5 Dématérialisation

8.5.1 Présentation générale de la dématérialisation

L'ensemble des étapes du processus de dépense doivent concourir à la dématérialisation. Les modalités d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des documents de comptabilité et des pièces justificatives des opérations font l'objet d'un arrêté, publié en 2015.

Définition

La dématérialisation consiste à mettre en œuvre des moyens électroniques pour effectuer des opérations de traitement, d'échange et de stockage sans support papier.

Plusieurs cas sont possibles :

- le document d'origine est au format papier, l'échange intègre une composante de numérisation du document (ex : facture numérisée) ;
- le document d'origine est numérique, l'échange peut être un flux d'information non structurées (ex : document de type bureautique) ;
- le document d'origine est numérique, l'échange peut être un flux d'informations structurées (ex : un fichier au format XML).

Principes

Les organismes doivent pouvoir procéder à la mise en œuvre de la dématérialisation de « bout en bout », c'est-à-dire de l'initialisation du document à son stockage.

La dématérialisation devra permettre des échanges entre :

- acteurs internes de l'organisme (ex : acheteurs, gestionnaires) ;
- acteurs externes (ex : fournisseurs) ;
- organismes de contrôle (ex : Cour des comptes).

La dématérialisation devra couvrir les pièces de gestion traitées par l'ordonnateur et les pièces justificatives transmises au comptable au sein des fonctionnalités de l'application :

- au moment des actes de gestion financière et comptable, c'est-à-dire lors des transactions mises en œuvre dans l'application ;
- lors de restitutions des informations, par la visualisation des pièces dématérialisées stockées.

Dans la majorité des cas, ces pièces justificatives dématérialisées ont donc valeur probante et remplacent ainsi les échanges au format papier.

Enjeux

Chaque année, les acteurs de la chaîne comptable et financière des organismes échangent plusieurs milliers de documents papier, ce qui représente un volume de pièces papier coûteux (reproduction, transmission, stockage, etc.) et consommateur en temps de manipulation et de traitement pour les agents.

La numérisation des factures n'est qu'une solution transitoire permettant de traiter les factures sous forme dématérialisée. La non matérialisation native permet seule de réaliser les gains attendus et de faciliter les échanges.

Bénéfices

- Gains de temps pour les agents et entre les services administratifs :
 - génération automatique d'actes de gestion,
 - amélioration de l'exploitabilité des données (tris, recherches, etc.),
 - amélioration du temps de préparation d'un compte de gestion,
 - accès commun aux pièces justificatives stockées.
- Gains financiers :
 - réduction des frais d'édition,
 - diminution des frais d'archivage et de stockage,
 - etc.
- Amélioration de la qualité des données échangées :
 - fin des saisies multiples, sources d'erreur et d'incohérence,
 - amélioration de la traçabilité des données, pour un suivi en temps réel (exemple : référencement unique des pièces),
 - Renforcement de la confidentialité des données (exemple : rôles dédiés pour supprimer / modifier les pièces échangées).
- Harmonisation et automatisation des procédures :
 - automatisation de certains contrôles,
 - harmonisation des formats d'échange d'informations (format d'échanges de données préconisé),
 - simplification du cadre réglementaire (exemple : simplification de la nomenclature des PJ),
 - diminution des délais de traitement administratif et de paiement.

Types de documents concernés

La dématérialisation est possible pour tous types de documents. Pour les organismes, une dématérialisation pourra être envisagée notamment pour :

- les EJ ;
- les factures fournisseurs ;
- les factures clients ;
- les subventions ;
- la carte d'achat ;
- les pièces justificatives ;
- le compte financier ;
- etc.

8.5.2 La dématérialisation des principaux objets de gestion de la chaîne de dépense

Dématérialisation des engagements juridiques (marchés, commandes, baux, autres contrats)

Les actes juridiques peuvent faire l'objet de dématérialisation native⁷³ dès lors que les procédures d'appel d'offres sont dématérialisées, par exemple par le recours à des portails d'échange avec les fournisseurs.

Les marchés et commandes aux fournisseurs peuvent être saisis dans le système d'information puis transmises sous forme dématérialisée.

De même, dans le cas de subventions ou autres versements à l'initiative de l'organisme, l'ensemble de la procédure peut être dématérialisée.

⁷³ La dématérialisation native renvoie à une non matérialisation dès la création de l'objet de gestion.

Dématérialisation du service fait

La dématérialisation native du service fait, c'est-à-dire la saisie directe dans le système d'information des informations relatives à la réception (en regard des actes juridiques non matérialisés, notamment), permet de sécuriser la chaîne de la dépense et d'assurer son efficacité, en particulier lors du traitement des DP et de leur validation par le comptable.

Dématérialisation des factures

La réception de factures non matérialisées de la part des fournisseurs est appelée à se développer. L'ordonnance du 26 juin 2014⁷⁴ définit le calendrier visant à rendre obligatoire la facturation électronique pour les émetteurs de factures à destination de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics respectifs :

- 2017 : obligation pour les grandes entreprises et les personnes publiques,
- 2018 : obligation pour les entreprises de taille intermédiaire,
- 2019 : obligation pour les petites et moyennes entreprises,
- 2020 : obligation pour les micros entreprises.

Sont donc concernées par l'obligation toutes les entités émettrices de factures à destination de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics respectifs.

Les entités publiques émettrices de factures à destination de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics respectifs sont donc concernées (exemples : EPA, EPST, EPIC...) dès le 1er janvier 2017.

Il est donc nécessaire, lors de l'évolution des systèmes d'information, de prévoir les dispositifs appropriés pour traiter les factures non matérialisées. Il s'agit de l'échange de données informatisées (EDI) ou de la possibilité d'intégrer des documents électroniques, éventuellement déposés sur un portail mis à disposition à cet effet par l'organisme. Le recours à la numérisation (dématérialisation duplicative) constitue une étape transitoire pour généraliser la dématérialisation des pièces en attendant la possibilité ou l'obligation de les émettre sous forme non matérialisée (dématérialisation native).

Dématérialisation et transmission des pièces justificatives⁷⁵

La dématérialisation des pièces justificatives permet de les associer au flux de la dépense informatisé, sans avoir recours à un deuxième flux matérialisé parallèle. La fiabilité et l'efficacité de la chaîne de la dépense s'en voient ainsi favorisées.

Conformément à l'article 199 du décret GBCP, les pièces justificatives sont conservées au sein de l'organisme pendant toute la durée de mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable, soit 5 ans.

En ce qui concerne les modalités d'archivage, il convient de disposer d'un classement permettant de répondre aux demandes du juge des comptes qui pourra toujours solliciter, dans le cadre d'un contrôle juridictionnel, la transmission des pièces justificatives originales.

Par ailleurs, l'article 51 du décret GBCP précise que les organismes peuvent dématérialiser et conserver les pièces justificatives au sein de l'organisme, avec une obligation de mise à disposition de la Cour des comptes.

Un processus de dématérialisation des pièces justificatives de dépenses et de recettes peut donc être mis en place en interne sous réserve :

- de prévoir les modalités de consultation, d'extraction et si besoin de « re-matérialisation » en vue de la transmission à la Cour des comptes ;

⁷⁴ Ordonnance du 26 juin 2014 relative à la loi d'habilitation du 2 janvier 2014

⁷⁵ Un arrêté décrit les règles relatives à l'obligation de conservation et de transmission des pièces justificatives

- d'adopter un système d'information qui soit maintenu en service pendant toute la période d'examen des comptes par le juge des comptes ;
- de conserver les originaux en format papier.

Le système d'information doit être sécurisé pour garantir une traçabilité des transmissions et des habilitations. L'agent comptable doit être informé en permanence des personnes habilitées à valider les différents documents et disposer d'un historique de ces habilitations. Il doit avoir également la garantie que ces habilitations ne peuvent pas être détournées.

Lors du traitement des problématiques de dématérialisation et de conservation des pièces justificatives au sein de l'organisme, une attention particulière doit être attachée aux fonctionnalités de restitution et de tri des opérations afin de lier l'engagement juridique, le service fait, la demande de paiement, la pièce justificative et le compte de comptabilité générale.

L'organisme doit être en capacité de mettre à disposition du juge des comptes une liste détaillée des opérations passées durant la période d'examen (les pièces de dépenses mais aussi les recettes).

Recommandation :

Les critères de tri des opérations sont notamment : la nature de l'opération liée (engagement juridique, facture, prise en charge, recouvrement, admission en non-valeurs, annulation de titres), le compte de comptabilité générale, les dates relatives aux objets de gestion associés, la référence de la pièce de gestion et/ou de la pièce justificative dans le système d'information notamment lorsqu'elle n'est pas dématérialisée, le fournisseur, le montant), la justification du non-recouvrement.

La liste produite devra permettre au juge des comptes de sélectionner les opérations dont il souhaite que les pièces justificatives soient extraites et mises à sa disposition.

En phase transitoire, lorsque les pièces justificatives ne peuvent être totalement dématérialisées, des bordereaux de transmission des pièces justificatives pourront continuer à être échangés entre l'ordonnateur et le comptable. Dans ce cas, les objets de gestion échangés électroniquement entre l'ordonnateur et le comptable (demandes de paiement, titres de recettes...) ne devront pas faire l'objet de matérialisation mais devront porter les informations nécessaires pour identifier les pièces justificatives et le bordereau auquel elles sont liées. Les pièces justificatives contenues dans le bordereau devront pouvoir être identifiées par la référence à la pièce électronique à laquelle elles sont associées.

9 SYNTHÈSE DES IMPACTS BUDGETARO-COMPTABLES

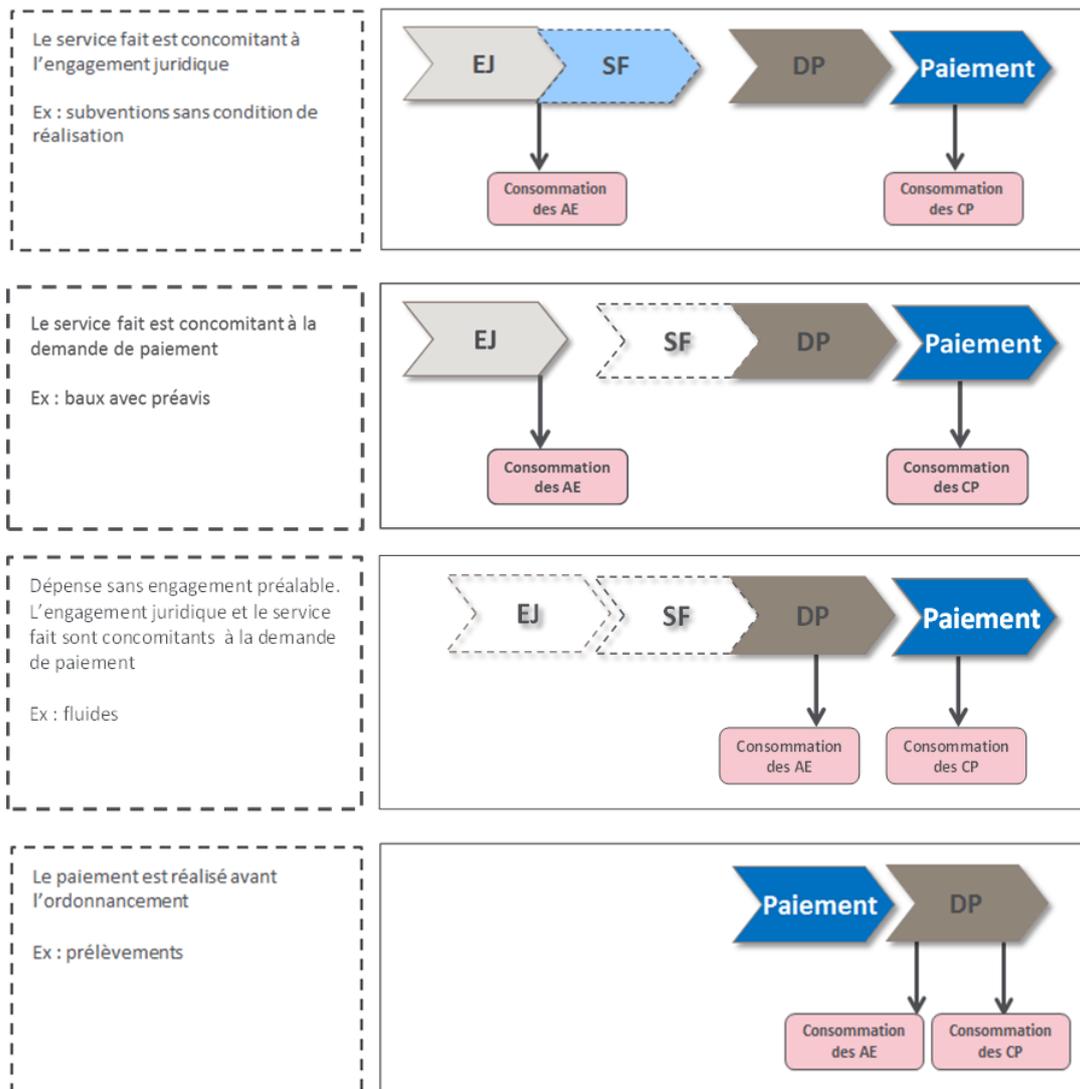
9.1 Principes

Les comptabilités budgétaire et générale des dépenses fonctionnent selon le schéma suivant :

- les expressions de besoin sont réalisées par les services métiers et traitées par les services métiers, qui les traduisent en engagements juridiques ;
- l'engagement juridique est le fait générateur de la consommation des AE ;
- le service fait est le fait générateur de l'inscription de la charge ou immobilisation en comptabilité générale ;
- la validation par l'agent comptable des demandes de paiement est le fait générateur de la comptabilisation en comptabilité auxiliaire fournisseur ;
- le paiement est le fait générateur de la consommation des CP.

Le fait générateur de l'inscription des dépenses en comptabilité budgétaire est le décaissement. L'enregistrement en comptabilité budgétaire ne peut intervenir que lors du rapprochement du décaissement avec une DP, qui est porteuse des imputations budgétaires.

4 modèles de dépenses peuvent être envisagés :



La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont autonomes :

- les règles de rattachement à l'exercice sont différentes, ce qui peut entraîner un décalage d'exercice entre l'enregistrement d'une opération en comptabilité générale et son enregistrement en comptabilité budgétaire ;
- les montants enregistrés pour une même opération peuvent être différents, par exemple :
 - une dépense ayant fait l'objet d'un engagement souscrit en N impactera la consommation des AE en N pour son montant total et impactera le résultat comptable de l'exercice au cours duquel le service fait sera constaté,
 - une charge constatée en N impactera le résultat comptable de N pour son montant total alors qu'elle n'impactera le solde budgétaire qu'à hauteur du montant effectivement payé ;
- il existe des opérations spécifiques à la comptabilité générale comme les charges à payer et les charges constatées d'avance qui n'ont pas d'impact en comptabilité budgétaire.

Les comptabilités budgétaire et générale ne répondant pas aux mêmes objectifs, leurs résultats sont différents.

- pour la comptabilité budgétaire, on parlera de résultat budgétaire ou solde budgétaire ;
- pour la comptabilité générale, on parlera de résultat comptable ou patrimonial.

Les règles propres à chaque comptabilité permettent d'expliquer le passage d'un résultat à l'autre.

La cohérence entre les deux comptabilités peut être réalisée dans le système d'information à partir d'une saisie unique qui met à jour les deux comptabilités et assure la traçabilité des opérations.

D'un point de vue pratique :

- l'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire est réalisée à partir de la nomenclature par nature ;
- un tableau décrit les modalités de passage du solde budgétaire au résultat patrimonial.

9.2 Tableau de synthèse des impacts comptables

Le tableau de synthèse ci-dessous présente seulement les impacts sur les tableaux présentés pour vote.

Etape	Pièce	Comptabilité Budgétaire	Comptabilité Générale	Tableau(x) Pour vote
Engagement	EJ	✓	✗	Tableau des autorisations budgétaires
Service fait	SF	✗	✓	Tableau de la situation patrimoniale
Ordonnancement	DP	✗	✓	
Paiement	DP	✓	✗	Tableau des autorisations budgétaires
Paiement	DV	✗	✓	Tableau d'équilibre financier Tableau de la situation patrimoniale pour les opérations bilancielle non budgétaires.
Paiement	DRv	✓	✓	Tableau des autorisations budgétaires Tableau de la situation patrimoniale
Comptabilisation	DCp	✗	✓	Tableau de la situation patrimoniale
Correction	DCr	✓	✓	Tableau des autorisations budgétaires Tableau de la situation patrimoniale Tableau d'équilibre financier
Réduction ou annulation	DRR ⁷⁶	✓	✓	Tableau des autorisations budgétaires Tableau de la situation patrimoniale
Compensation	DC	✓	✗	Tableau des autorisations budgétaires

⁷⁶ Deux pièces distinctes (demande d'annulation de recette et demande de réduction de recette) peuvent être créées en fonction des capacités de l'outil.

10 RESTITUTIONS

En plus des restitutions réglementaires, les outils doivent mettre à disposition des restitutions de gestion apportant une aide à la gestion quotidienne de l'activité des services. Elles doivent permettre à l'utilisateur de disposer à la fois d'une vision synthétique de la situation d'un engagement juridique ou d'un marché avec ses caractéristiques, le montant consommé et le disponible et du détail des actes qui justifient ces montants. Ces restitutions sont à destination principalement du gestionnaire.

Le système d'information doit permettre notamment de restituer les différents besoins sur :

- les engagements juridiques ;
- les services faits ;
- les demandes de paiements ;
- les mises en paiement ;
- les besoins du contrôleur budgétaire ;
- les restitutions CHD ;
- le suivi de l'exécution.



Le système d'information devra permettre de restituer à la fois des données relatives à la gestion des opérations liées à la dépense ainsi qu'à la performance de ces opérations.

Les restitutions réglementaires sont listées dans le fascicule « comptabilités ». Le système d'information devra notamment restituer :

- pour les engagements juridiques :
 - la liste des EJ (par typologie, échéance, imputation, etc.),
 - le suivi des EJ (par statut, période, volumétrie, utilisateur, etc.) ;
- pour les services faits :
 - la liste des services fait (par statut, étape dans le circuit de validation, échéance, imputation, volumétrie, etc.) ;
- pour les demandes de paiement :
 - la liste des DP (par typologie, statut, étape dans le circuit de validation, imputation, volumétrie, etc.),
 - le suivi des délais de paiement,
 - le suivi des paiements,
 - le suivi des factures en attente de paiement ;
- pour le suivi des corrections :
 - la liste des demandes de correction,
 - la liste des demandes de reversement,
 - l'historique des autres corrections (données corrigées, etc.) ;
- pour les tiers :
 - la liste des tiers (par typologie, nature, statut, volumétrie, etc.) ;
- pour les restitutions CHD :
 - le taux de paiement et de contrôle,
 - le taux d'erreurs,
 - le contrôle des données ;
- pour le suivi budgétaire :
 - la consommation des AE,
 - la consommation des CP ;
- pour le pilotage budgétaire :

- le suivi de l'exécution en regard de la programmation,
 - les restes à payer,
 - le suivi des échéanciers de CP ;
- pour le suivi du processus :
 - le nombre d'EJ en cours en fonction de leur statut,
 - le nombre de DP en cours en fonction de leur statut (saisie, validée ordonnateur, validée comptables, etc.).

11 ANNEXE : LES MARCHES DE PARTENARIAT

11.1 Présentation générale du processus

Les pouvoirs publics ont la possibilité de faire participer le secteur privé à la construction, au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien des biens permettant à l'organisme de fournir un service public. Le cas échéant, cette participation peut prendre la forme de marchés de partenariat⁷⁷.

En raison de leurs spécificités, les marchés de partenariat font l'objet de règles de gestion particulières. Les organisations ainsi que les systèmes d'information financiers et comptables doivent être en mesure d'intégrer ces spécificités.

Rôles et fonctions

Fonction / Rôle	Définition
Gestionnaire des engagements juridiques (ordonnateur)	Il a en charge la gestion des aspects administratifs liés aux engagements juridiques ; il saisit les EJ, suit la consommation d'AE et établit les échéanciers de CP. Il s'assure de la sincérité de l'impact budgétaire associé aux EJ.
Responsable des engagements juridiques (ordonnateur)	Il valide l'EJ (au sens budgétaire, consommation des AE). Il est responsable de la sincérité de l'impact budgétaire associé aux EJ. Il a la qualité d'ordonnateur.
Certificateur du service fait (ordonnateur)	Il s'assure de la satisfaction du besoin (conformité du bien ou de la prestation reçue avec l'engagement juridique) et certifie le service fait. La certification peut être précédée d'un constat de service fait, réalisé par un gestionnaire de service fait. Il produit l'ensemble des éléments nécessaires au traitement des demandes de paiement (et préalablement à la présentation des créances par les fournisseurs le cas échéant). De par ses actions de gestion, le certificateur du service fait génère des écritures en comptabilité générale. Il a la qualité d'ordonnateur.
Gestionnaire des demandes de paiement (ordonnateur)	Il est en charge des aspects administratifs liés au traitement des factures fournisseurs ou des demandes de paiement émises directement par l'organisme (échéances de paiement sur contrat ou demandes de paiement de subvention par exemple) et du rapprochement à trois éléments (EJ, service fait, DP) en application des normes de comptabilité de l'organisme avant transmission pour mise en règlement. Il est également en charge du pilotage des besoins en CP.

⁷⁷ Le marché de partenariat est défini par l'article 67 de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics de la manière suivante :

I. - Un marché de partenariat est un marché public qui permet de confier à un opérateur économique ou à un groupement d'opérateurs économiques une mission globale ayant pour objet :

1° La construction, la transformation, la rénovation, le démantèlement ou la destruction d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public ou à l'exercice d'une mission d'intérêt général ;

2° Tout ou partie de leur financement.

Le titulaire du marché de partenariat assure la maîtrise d'ouvrage de l'opération à réaliser.

II. - Cette mission globale peut également avoir pour objet :

1° Tout ou partie de la conception des ouvrages, équipements ou biens immatériels ;

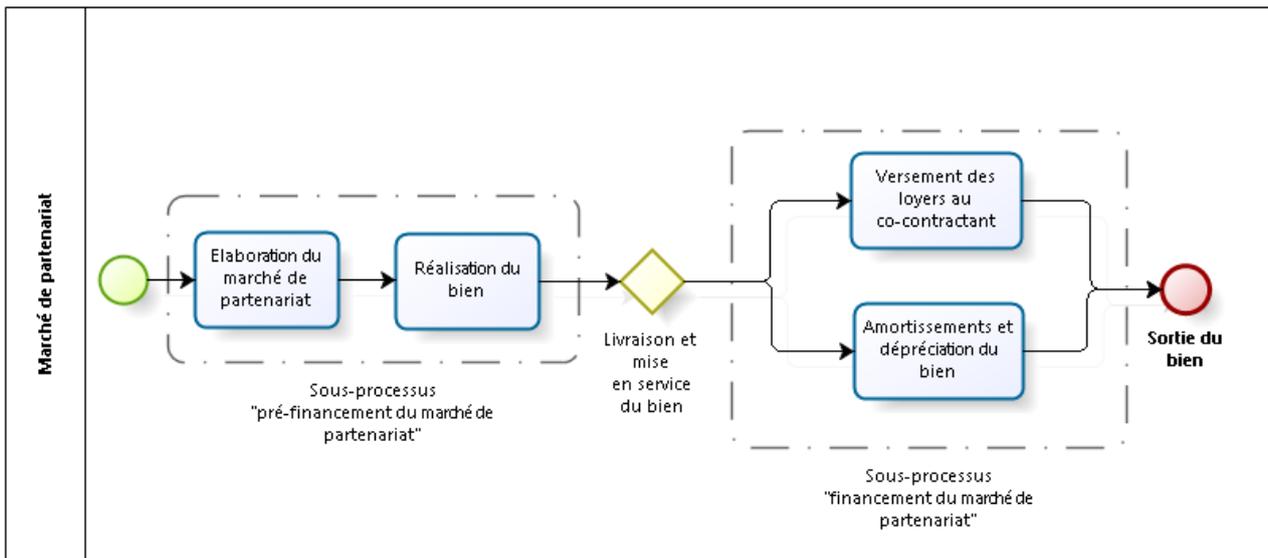
2° L'aménagement, l'entretien, la maintenance, la gestion ou l'exploitation d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels ou une combinaison de ces éléments ;

3° La gestion d'une mission de service public ou des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.

III. - L'acheteur peut donner mandat au titulaire pour encaisser, en son nom et pour son compte, le paiement par l'utilisateur de prestations exécutées en vertu du contrat.

Fonction / Rôle	Définition
Responsable des demandes de paiement (ordonnateur)	Il valide la demande de paiement avant sa prise en charge par le comptable. Il a la qualité d'ordonnateur (organisation sans service facturier)
Responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations (ordonnateur ou comptable)	Il est responsable des opérations liées à la vie des immobilisations, comme notamment : <ul style="list-style-type: none"> la gestion du référentiel des immobilisations et les données associées ; la mise en service des immobilisations ; la réalisation des inventaires comptables en conformité avec les inventaires physiques ; les sorties et les mises au rebut ; le calcul des amortissements et des dépréciations.
Responsable de la comptabilité générale (comptable)	Il tient la comptabilité générale. Il est chargé, sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire Il est en charge des opérations diverses. Il a accès en consultation et en écriture aux comptabilités auxiliaires. Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.

11.2 Description du processus



11.2.1 Sous-processus « préfinancement du marché de partenariat »

Le sous-processus « préfinancement du marché de partenariat » décrit les opérations qui précèdent la réception du bien et sa mise en service. Ces opérations peuvent avoir un impact dans les comptabilités (financement d'études préalables, dépenses liées à la phase d'attribution, etc.).

Ce projet doit faire l'objet d'une programmation budgétaire qui couvrira les différents engagements juridiques du projet (le cas échéant sur une opération dédiée). Ce sous-processus se décompose en deux phases :

Phase 1 : élaboration et attribution du marché de partenariat

La phase d'élaboration et d'attribution du marché de partenariat couvre la période s'étendant de la date d'expression du besoin à la date de signature du contrat.

Expression du besoin :

Un besoin est exprimé par un service prescripteur. L'opportunité du besoin est analysée par le service acheteur de l'organisme. Cette analyse peut déboucher sur la recommandation de recourir à un marché de partenariat.

Évaluation préalable :

Une évaluation préalable ainsi qu'une étude de soutenabilité budgétaire est obligatoirement effectuée⁷⁸, avec le concours d'experts. Cette évaluation est comptabilisée selon les règles de gestion décrites dans le processus standard de la dépense (engagement juridique, certification de service fait, émission d'une demande de paiement et paiement). Elle est imputée en charge au compte 617 – Études et recherches en comptabilité générale. L'organisme peut choisir d'imputer l'évaluation préalable soit sur l'enveloppe de fonctionnement soit sur celle d'investissement.

Procédure d'attribution :

Au cours de la procédure d'attribution, l'organisme émet deux engagements juridiques :

- le premier a pour objet de couvrir les dépenses (immobilisables ou non immobilisables) liées à la procédure de sélection du candidat (appel d'offre pour l'attribution du marché) ;
- le second a pour objet, après sélection du candidat, de couvrir les dépenses liées au marché de partenariat.

Appel d'offre pour l'attribution du marché :

L'organisme émet un appel d'offre en vue d'attribuer le marché de partenariat. Il crée un engagement juridique lié à cette procédure d'attribution du marché.

Pendant la phase d'attribution, certaines dépenses peuvent être immobilisées si elles résultent spécifiquement de l'acquisition de l'actif immobilisable ou de sa mise en état de fonctionnement (primes d'indemnisation et primes d'innovation notamment⁷⁹).

Une fiche immobilisation en cours est créée par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations.

Les dépenses immobilisables sont comptabilisées au débit de la subdivision correspondante du compte 231 – Immobilisations corporelles en cours, par le crédit du compte 404 – Fournisseur d'immobilisations, selon les règles de gestion décrites dans le processus de gestion des actifs. Elles donnent lieu à consommation de CP sur l'enveloppe d'investissement, lors du paiement.

Les dépenses non immobilisables sont comptabilisées en charges, selon les règles de gestion décrites dans le processus standard de la dépense. Elles donnent lieu à consommation de CP sur l'enveloppe de fonctionnement, lors du paiement.

Attribution du marché :

Si la procédure de sélection n'est pas concluante, l'organisme ré-impute en charges les dépenses préalablement immobilisées pendant la phase d'attribution.

Si la procédure de sélection est concluante, l'organisme attribue le contrat (engagement juridique). Plusieurs mentions doivent obligatoirement figurer au contrat, dont le mode de financement de l'ouvrage ainsi que le coût de l'investissement⁸⁰ (ces informations permettront notamment de valoriser le bien au bilan). L'organisme crée un engagement juridique destiné à couvrir l'ensemble des dépenses liées au marché de partenariat.

Exemple :

⁷⁸ Article 74 de l'Ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics

⁷⁹ Cf. ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics.

⁸⁰ Ordonnance n° 2004-566 du 17 juin 2004.

Un organisme envisage de recourir à un marché de partenariat pour la construction et l'exploitation d'un réseau de distribution d'eau. Il réalise une évaluation préalable pour 100 000 euros, qui lui confirme l'utilité de recourir à ce mode de financement. L'organisme lance alors un appel d'offre pour sélectionner un candidat ; il évalue les frais d'indemnisation (dépense immobilisable) liés à cette procédure de sélection à 500 000 euros. La procédure aboutit à la sélection d'un candidat pour un contrat global d'un montant de 15 000 000 euros.

- Évaluation préalable :

	EJ sur évaluation préalable	Service fait sur évaluation préalable	Réception de la facture et création de la demande de paiement	Comptabilisation de la demande de paiement par le comptable	Mise en paiement de la demande de paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 617 Crédit 408 <i>Pour 100 000 euros</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>Pour 100 000 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 100 000 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE (enveloppe d'investissement/ ou de fonctionnement cf supra) <i>pour 100 000 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP (enveloppe d'investissement) <i>pour 100 000 euros</i>

- Procédure de sélection des candidats (service fait concomitant à la DP) :

	EJ sur procédure de sélection	Liquidation des droits des candidats (primes d'indemnisation) et création de la demande de paiement	Comptabilisation de la demande de paiement par le comptable	Mise en paiement de la demande de paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 23 Crédit 404 <i>Pour 500 000 euros</i>	Débit 404 Crédit 5 <i>Pour 500 000 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE (enveloppe d'investissement) <i>pour 500 000 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP (enveloppe d'investissement) <i>pour 500 000 euros</i>

- Sélection du candidat et attribution du marché :

	EJ sur marché de partenariat
Impact comptable	Pas d'impact
Impact budgétaire	Consommation d'AE (enveloppe d'investissement) <i>pour 15 000 000 euros</i>

Phase 2 : réalisation du bien par le co-contractant

La phase de réalisation du bien par le co-contractant couvre la période s'étendant de la date de signature du contrat à la date de livraison du bien. Au cours de cette période, l'organisme valorise le bien en cours de construction. Dans cette perspective, l'engagement juridique créé lors de l'attribution du contrat doit identifier distinctement deux postes budgétaires et comptables :

- un poste « valeur du bien » (qui permettra la valorisation de la fiche immobilisation lors de la phase de réalisation du bien sur la base de la rémunération intermédiaire du co-contractant et des informations transmises par celui-ci à l'organisme) ;

- un poste « intérêts intercalaires » (qui permettra la valorisation de la fiche immobilisation lors de la phase de réalisation du bien sur la base du versement des intérêts intercalaires).

Valorisation de la fiche immobilisation sur la base de la rémunération intermédiaire du co-contractant (poste « valeur du bien ») :

Les dépenses liées à la rémunération intermédiaire du co-contractant (versement d'acomptes) sont couvertes par l'engagement juridique sur marché de partenariat au titre du poste « valeur du bien ».

Le versement d'acomptes donne lieu à constat puis certification de service fait (débit 23 par crédit 408) par le gestionnaire puis le certificateur du service fait (qui peuvent être une seule et même personne, auquel cas le constat et la certification du service fait se réalisent en une seule et même étape).

Le gestionnaire puis le responsable de la demande de paiement créent et valident une demande de paiement.

L'agent comptable comptabilise la demande de paiement (débit 408 par crédit 404) puis la règle (débit 404 par crédit 5). La mise en paiement consomme des CP sur l'enveloppe d'investissement.

Valorisation de la fiche immobilisation sur la base des informations transmises par le co-contractant concernant l'état d'avancement des travaux (poste « valeur du bien ») :

Les informations transmises par le co-contractant permettant la valorisation du bien en cours de construction, en tant que dette financière, sont couvertes par l'engagement juridique sur marché de partenariat au titre du poste « valeur du bien ».

Le co-contractant réalise effectivement des dépenses dans le cadre de la construction de l'équipement. Ces dépenses peuvent correspondre aux montants payés par le co-contractant aux entreprises de construction ou aux industriels qui ont livré les biens ainsi qu'aux établissements financiers qui assurent le financement du co-contractant.

Le co-contractant informe l'organisme du montant de ces dépenses.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations s'assure alors que l'organisme contrôle l'équipement en cours de construction et que son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante. Si ces deux conditions sont réunies, il valorise la fiche immobilisation en cours⁸¹ sur la base d'une demande de comptabilisation (cette valorisation a lieu lors de la communication par le co-contractant des dépenses engagées pour la construction du bien ou, à défaut, sur la base d'évaluations intermédiaires à la clôture ou en cours d'exercice).

Le bien est alors valorisé au débit de la subdivision correspondante du compte 231 – Immobilisations corporelles en cours par le crédit du compte 1687 – Autres dettes.

Il n'y a aucune écriture en comptabilité budgétaire.

Valorisation de la fiche immobilisation sur la base des intérêts intercalaires :

Les autres dépenses qui peuvent être immobilisées (versement d'intérêts intercalaires) sont couvertes par l'engagement juridique sur marché de partenariat au titre du poste « intérêts intercalaires ».

⁸¹ Lorsque le coût du bien en cours ne peut être déterminé de façon fiable (les clauses du contrat ou l'information comptable produite par le co-contractant ne sont pas assez précises), la comptabilisation du bien est reporté au moment où l'organisme évalue son coût de manière fiable (cela peut avoir lieu au moment de la mise en service du bien).

Les intérêts intercalaires sont liquidés et versés conformément aux dispositions du marché de partenariat. Le service fait est concomitant à la demande de paiement.

Le gestionnaire crée la demande de paiement puis le responsable la valide.

L'agent comptable comptabilise la demande de paiement (débit 23 par crédit 404) puis la règle (débit 404 par crédit 5). La mise en paiement consomme des CP sur l'enveloppe d'investissement.

Exemple :

L'organisme s'est engagé sur un marché de partenariat pour un montant global de 15 000 000 euros. Ce montant se divise en deux postes : un poste « valeur du bien » pour 14 000 000 euros (dont 3 000 000 euros d'acomptes et 11 000 000 euros de dette financière) et un poste « intérêts intercalaires » pour 1 000 000 euros. L'organisme verse d'abord l'acompte de 3 000 000 euros. Puis, il effectue deux valorisations intermédiaires de l'immobilisation en cours sur la base des informations communiquées par le co-contractant (pour 2 000 000 euros puis 4 000 000 euros). Enfin, il verse les intérêts intercalaires (pour 1 000 000 euros).

- Mise en paiement de l'acompte :

	Pour mémoire EJ sur marché de partenariat	Certification du service fait	Réception de la facture d'acompte et création de la demande de paiement	Comptabilisation de la demande de paiement par le comptable	Mise en paiement de la demande de paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 23 Crédit 408 <i>Pour 3 000 000 euros</i>	Pas d'impact	Débit 408 Crédit 401 <i>Pour 3 000 000 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 3 000 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact Pour mémoire : <i>15 000 000 euros déjà engagés</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP (enveloppe d'investissement) <i>pour 3 000 000 euros</i>

- Première valorisation intermédiaire (2 000 000 euros) sur la base des informations communiquées par le co-contractant :

	Pour mémoire : EJ sur marché de partenariat	Communication des informations relatives à la valorisation du bien par le co-contractant	Création de la demande de comptabilisation	Prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 23 Crédit 1687 <i>Pour 2 000 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact Pour mémoire : <i>15 000 000 euros déjà engagés</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

- Seconde valorisation intermédiaire (4 000 000 euros) sur la base des informations communiquées par le co-contractant :

	Pour mémoire EJ sur marché de partenariat	Communication des informations relatives à la valorisation du bien par le co-contractant	Création de la demande de comptabilisation	Prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 23 Crédit 1687 <i>Pour 4 000 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact Pur mémoire : <i>pour 15 000 000 euros déjà engagés</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

- Versement des intérêts intercalaires (service fait concomitant à la demande de paiement) :

	Pour mémoire EJ sur marché de partenariat	Liquidation des frais intercalaires	Création de la demande de paiement	Comptabilisation de la demande de paiement par le comptable	Mise en paiement de la demande de paiement
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 23 Crédit 4 <i>Pour 1 000 000 euros</i>	Débit 4 Crédit 5 <i>Pour 1 000 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact Pur mémoire : <i>pour 15 000 000 euros déjà engagés</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>pour 1000 000 euros</i>

11.2.2 Réception du bien

A la suite de sa livraison du bien par le co-contractant, le bien est mis en service. Trois options sont envisageables en fonction des opérations menées lors du sous-processus « préfinancement de l'immobilisation ».

Le bien a été valorisé en totalité en tant qu'immobilisation en cours pendant la phase de réalisation.

Le service métier en charge des biens immobilisables met en service l'immobilisation.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations effectue ensuite la mise en service comptable de l'immobilisation. Cette mise en service comptable entraîne le débit du compte 21 – Immobilisation corporelle par le crédit du compte 231 – Immobilisation corporelle en cours pour la totalité des sommes inscrites au compte 231 – Immobilisations corporelles en cours.

Le bien a été valorisé partiellement en tant qu'immobilisation en cours pendant la phase de réalisation. (Ce cas correspond à l'exemple présenté dans ce document)

La part du bien qui n'a pas fait l'objet d'une valorisation en immobilisation en-cours est évaluée par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations.

Cette part est portée sur la fiche immobilisation par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Cette mise à jour de la fiche immobilisation entraîne le débit du compte 231 - Immobilisation corporelle en cours par le crédit du compte 1687 - Autres dettes.

Le service métier en charge des biens immobilisables met en service l'immobilisation.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations effectue ensuite la mise en service comptable de l'immobilisation. Cette mise en service comptable entraîne le débit du compte 21 - Immobilisation corporelle par le crédit du compte 231 - Immobilisation corporelle en cours pour la totalité des sommes inscrites au compte 231 - Immobilisations corporelles en cours.

Le bien n'a pas été valorisé en tant qu'immobilisations en cours pendant la phase de réalisation.

Lorsque le bien n'a pas été valorisé en tant qu'immobilisation en cours pendant la phase de réalisation, il fait l'objet d'une évaluation par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations dans la perspective de sa comptabilisation. Cette évaluation est effectuée à hauteur des coûts du bien.

La valeur globale du bien est portée sur la fiche immobilisation par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Cette mise à jour de la fiche immobilisation entraîne le débit du compte 231 - Immobilisation corporelle en cours par le crédit du compte 1687 - Autres dettes.

Le service métier en charge des biens immobilisables met en service l'immobilisation.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations effectue ensuite la mise en service comptable de l'immobilisation. Cette mise en service comptable entraîne le débit du compte 21 - Immobilisation corporelle par le crédit du compte 231 - Immobilisation corporelle en cours pour la totalité des sommes inscrites au compte 231 - Immobilisations corporelles en cours.

Exemple :

Le réseau de distribution d'eau est livré par le co-contractant. Cette livraison de l'équipement donne lieu à une valorisation finale de 5 000 000 euros. L'équipement est ensuite mis en service.

- Valorisation finale (pour 5 000 000 euros) :

	Pour mémoire EJ sur marché de partenariat	Communication des informations relatives à la valorisation du bien par le co- contractant	Création de la demande de comptabilisation	Prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 23 Crédit 1687 <i>Pour 5 000 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact Pour mémoire : <i>15 000 000 euros déjà engagés</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

- Mise en service du bien (pour 15 500 000 euros) :

	Livraison de l'équipement	Création de la demande de comptabilisation	Prise en charge de la demande de comptabilisation par le comptable
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 21 Crédit 23 <i>Pour 15 500 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pas d'impact	Pas d'impact	Pas d'impact

11.2.3 Financement externe de l'actif

Des partenaires externes (Etat, collectivité locale, Union européenne, autre tiers) peuvent contribuer financièrement à la réalisation des équipements construits sous un marché de partenariat.

Les financements externes reçus de ces tiers doivent alors être inscrits au bilan dès lors qu'ils sont rattachables au bien. Ils évoluent symétriquement à l'actif auquel ils se rattachent.

11.2.4 Sous-processus « financement du marché de partenariat »

Versement du loyer au co-contractant

Lors des exercices qui suivent la réception du bien, l'organisme verse un loyer ou une redevance au co-contractant, selon un échéancier prévu par le contrat.

Ce loyer comprend trois sous-loyers ou composantes :

- une composante « investissement » couvrant les coûts de conception, les coûts de construction, les intérêts intercalaires, etc. Cette composante représente le capital remboursé ;
- une composante « financement » couvrant les intérêts financiers relatifs à cette dette (hors intérêts intercalaires) ;
- une composante « fonctionnement » couvrant les coûts d'exploitation, les coûts d'entretien, les coûts de maintenance légère et les coûts de maintenance lourde dès lors qu'ils n'ont pas pour objet d'augmenter ni la valeur ni la durée de vie du bien concerné (si tel était le cas, à imputer en investissement).

Versement de la composante « investissement »

En comptabilité générale, la composante « investissement » s'analyse comme un apurement de dette (diminution de la dette financière de l'organisme à mesure du versement du loyer par l'organisme).

Le service fait est concomitant à la demande de paiement.

En comptabilité budgétaire, la demande de paiement référant l'engagement juridique initial donne lieu à un paiement consommant les CP sur l'enveloppe d'investissement.

Exemple :

Une année après la mise en service du réseau de distribution d'eau, règlement de la composante « investissement » d'un organisme à son co-contractant. Elle est à verser pendant 10 ans. Cette composante représente alors 1/10^{ème} de la dette financière de 11 000 000 euros soit 1 100 000 euros. Le service fait pour cette dépense est concomitant à la demande de paiement.

	Pour mémoire : EJ sur marché de partenariat	Liquidation des droits du co- contractant (1/10^e de 11 000 000 = 1 100 000 euros)	Création/comptabilisa- tion annuelle de la demande de paiement	Mise en paiement annuelle
Impact comptable	Pas d'impact	Pas d'impact	Débit 1687 Crédit 404 <i>Pour 1 100 000 euros</i>	Débit 404 Crédit 5 <i>Pour 1 100 000 euros</i>
Impact budgétaire	Pour mémoire : 15 000 000 euros déjà engagés	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP <i>pour 1 100 000 euros</i>

Versement de la composante « financement »

En comptabilité générale, la composante « financement » du loyer (charges d'intérêt) est comptabilisée au débit du compte 661 - charges d'intérêt.

En comptabilité budgétaire, les AE sont consommées annuellement jusqu'au terme du contrat pour un montant égal au total des paiements programmés dans l'année. Les CP sont consommés au cours de chaque année civile, jusqu'au terme du contrat selon les échéanciers de règlement prévus au contrat.

Exemple :

Une année après la mise en service du réseau de distribution d'eau, règlement de la composante « financement » d'un organisme à son co-contractant. Les frais financiers se montent à 550 000 euros annuels. Ils sont à régler sur 10 exercices.

	Consommation annuelle d'AE sur la composante « intérêts financiers »	Création/comptabilisation annuelle de la demande de paiement	Mise en paiement annuelle
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 661 Crédit 401 <i>Pour 550 000 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 550 000 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE (enveloppe de fonctionnement) <i>pour 550 000 euros</i>	Pas d'impact	Consommation de CP (enveloppe de fonctionnement) <i>pour 550 000 euros</i>

Versement de la composante « fonctionnement »

En comptabilité générale, la composante « fonctionnement » du loyer (gestion, entretien, maintenance) est comptabilisée au débit du compte 611 - sous-traitance générale.

En comptabilité budgétaire, les AE sont consommées annuellement jusqu'au terme du contrat pour un montant égal au total des paiements programmés dans l'année. Les CP sont consommés au cours de chaque année civile, jusqu'au terme du contrat selon les échéanciers de règlement prévus au contrat.

Exemple :

Une année après la mise en service du réseau de distribution d'eau, règlement de la composante « fonctionnement » d'un organisme à son co-contractant. Les frais d'entretien du réseau se montent à 100 000 euros pour l'exercice.

	Consommation annuelle d'AE sur la composante « frais de fonctionnement »	Certification de service fait sur frais de fonctionnement	Création/comptabilisation annuelle de la demande de paiement	Mise en paiement annuelle
Impact comptable	Pas d'impact	Débit 611 Crédit 408 <i>Pour 100 000 euros</i>	Débit 408 Crédit 401 <i>Pour 100 000 euros</i>	Débit 401 Crédit 5 <i>Pour 100 000 euros</i>
Impact budgétaire	Consommation d'AE (enveloppe de fonctionnement) <i>pour 100 000 euros</i>	Pas d'impact	Pas d'impact	Consommation de CP (enveloppe de fonctionnement) <i>pour 100 000 euros</i>

Sommes perçues par l'organisme.

Certains contrats prévoient que le co-contractant effectue des versements en liquidité à l'organisme. Il s'agit notamment des contrats pour lesquels le co-contractant reçoit des rémunérations des usagers qui excèdent les coûts encourus pour faire fonctionner le service public.

Ces sommes sont comptabilisées en produits au compte de résultat. Elles font l'objet de recettes budgétaires.

Amortissement et dépréciation du bien

Dès sa mise en service, le bien est amorti et déprécié conformément aux règles de gestion décrites dans le processus « gestion des actifs » du fascicule dépense.

Par ailleurs, les financements externes reçus de tiers (Etat, Union européenne, autres) évoluent symétriquement à l'actif auquel ils se rattachent. Ils sont notamment repris au résultat au prorata des amortissements et dépréciations constatés sur le bien.

11.2.5 Sortie du bien

Le bien peut être cédé ou sorti du bilan, conformément aux règles de gestion décrites dans le processus « gestion des actifs » du fascicule « Comptabilités ».

A la fin du marché de partenariat, la dette financière de l'organisme envers son co-contractant est éteinte (le compte 1687 est soldé).