

**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 5 : Comptabilités






VERSION 3.3

SOMMAIRE

Légende des symboles utilisés dans le document.....	3
1 La tenue des comptabilités.....	4
1.1 Nature et principes des comptabilités générale et budgétaire.....	4
1.1.1 Les grands principes de la comptabilité des organismes.....	4
1.1.2 La séparation ordonnateur / comptable.....	5
1.1.3 Les objectifs des comptabilités générale, budgétaire et analytique.....	6
1.1.4 Les règles transverses aux comptabilités.....	8
1.2 Les référentiels de la comptabilité.....	8
1.2.1 Les référentiels de comptabilité générale.....	8
1.2.2 Les référentiels de comptabilité budgétaire.....	9
1.3 Objets et états de gestion budgétaires et comptables.....	10
1.3.1 Objets de gestion budgétaires et comptables.....	10
1.3.2 Situations budgétaires et comptables.....	19
1.3.3 Etats de justification budgétaires et comptables.....	20
1.3.4 Les opérations diverses.....	21
2 Domaine comptabilité générale.....	22
2.1 Les référentiels.....	22
2.1.1 Les entités comptables.....	22
2.1.2 Plan comptable des organismes.....	24
2.2 Les processus du domaine.....	25
2.2.1 Le processus enregistrement en comptabilité générale.....	25
2.2.2 Le processus traitement de la TVA.....	30
2.2.3 Le processus comptabilités auxiliaires.....	32
2.2.4 Le processus gestion de la trésorerie.....	37
2.2.5 Le processus transfert entre comptables.....	42
2.2.6 Le processus gestion des actifs.....	44
2.2.7 Le processus opérations pour comptes de tiers.....	52
2.2.8 Le processus articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire.....	56
2.2.9 Le processus « compensation légale ».....	59
2.3 L'intégration/remontée des comptes.....	61
2.4 La consolidation.....	62
3 Domaine comptabilité budgétaire.....	63
3.1 Principes de comptabilité budgétaire.....	63
3.2 Référentiels.....	63
3.2.1 Nomenclature par nature.....	63
3.2.2 Nomenclature par destination et par origine.....	65
3.2.3 Nomenclature par opération.....	66
3.2.4 Organisation budgétaire.....	67
3.2.5 Définition de l'imputation budgétaire.....	69
3.3 Le champ de la comptabilité budgétaire.....	70
3.3.1 Définition des événements budgétaires.....	71
3.3.2 Mise en place du budget.....	72
3.3.3 Comptabilité des dépenses.....	75
3.3.4 Comptabilité des recettes.....	80
3.4 Présentation et restitutions de comptabilité budgétaire.....	82
3.5 Conclusion.....	82
4 Domaine comptabilité analytique.....	83

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	

1 LA TENUE DES COMPTABILITES

Le décret GBCP rénove en profondeur la gestion budgétaire et comptable des organismes.

Une des principales innovations consiste en l'autonomisation de la comptabilité budgétaire par rapport à la comptabilité générale. Jusqu'alors, la comptabilité budgétaire se limitait, en dépense, au suivi de la consommation d'une seule et même nature de crédit budgétaire, voté par l'organe délibérant lors de l'adoption du budget initial. Ce vote et cette consommation se faisaient sur la base d'états et d'opérations de comptabilité générale. A compter du 1^{er} janvier 2016, la comptabilité budgétaire est suivie en dépense à travers deux natures de crédits différents (les autorisations d'engagements et les crédits de paiement) qui font l'objet d'une autorisation de l'organe délibérant sur la base d'états de comptabilité budgétaire.

Cette autonomisation des deux comptabilités a pour objectif d'améliorer le pilotage budgétaire, de moderniser la fonction financière et comptable et de renforcer la qualité des données enregistrées dans les deux comptabilités. Elle trouve son fondement dans le fait que les comptabilités budgétaire et générale n'ont pas les mêmes objectifs et ne répondent pas aux mêmes règles de fonctionnement (les faits générateurs des inscriptions dans les deux comptabilités sont différents).

Les systèmes d'information des organismes doivent être en mesure de tenir de façon distincte ces deux comptabilités.

Toutefois, si elles deviennent distinctes, les deux comptabilités doivent rester cohérentes entre elles. Les différents écarts entre les deux comptabilités (notamment entre le solde budgétaire et le résultat patrimonial) doivent toujours pouvoir être identifiés et expliqués.

L'un des points d'articulation majeur des deux comptabilités réside dans les objets de gestion, qui sont partagés par la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Ces objets de gestion (demandes de paiement, titres de recettes, etc.) sont effectivement à l'origine de l'enregistrement d'écritures dans les deux comptabilités.

Le présent document décrit les règles et le fonctionnement des deux comptabilités. Il est fondé sur le décret GBCP et sur les autres textes réglementaires qui régissent les comptabilités. Il fait également, dans certains cas, des recommandations qui dépassent ces textes réglementaires.

1.1 Nature et principes des comptabilités générale et budgétaire

1.1.1 Les grands principes de la comptabilité des organismes

1.1.1.1 Les grands principes de la comptabilité générale

La qualité des comptes des organismes est assurée par le respect des principes comptables. Ces principes sont définis par arrêté du ministre chargé du budget¹.

La comptabilité générale doit répondre aux exigences suivantes :

- les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;
- ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;

¹ Article 57 du décret GBCP.

- ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;
- ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;
- ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

1.1.1.2 Les grands principes de la comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire est régie par les grands principes des finances publiques, à savoir l'annualité, la sincérité, la spécialité, l'unité et l'universalité².

1.1.2 La séparation ordonnateur / comptable



Le principe de séparation³

Le décret GBCP distingue les opérations relatives à l'exécution du budget qui relèvent exclusivement des ordonnateurs de celles qui relèvent des comptables publics, les deux fonctions étant incompatibles :

Les **ordonnateurs** prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses et constatent les droits et les obligations :

- ils liquident les recettes ;
- ils engagent, liquident et ordonnancent les dépenses ;
- ils transmettent au comptable public assignataire les titres de recettes et les demandes de paiement, assortis des pièces justificatives requises, ainsi que les certifications qu'ils délivrent.

Les **comptables** ont la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes :

- ils sont seuls habilités à prendre en charge les demandes de paiement, les dépenses sans ordonnancement préalable, les titres de recettes ainsi que les opérations de trésorerie émanant de l'ordonnateur accrédité ;
- ils sont seuls chargés de la tenue de la comptabilité générale et de la prise en charge des titres de recettes et les demandes de paiement qui lui sont remis par les ordonnateurs ;
- ils tiennent la comptabilité des crédits de paiement.

Dans le cadre du **service facturier**, les comptables liquident les dépenses sur la base du service fait certifié par l'ordonnateur (cf. fascicule dépense du présent DPG).

La séparation entre ordonnateur et comptable doit trouver une traduction dans les systèmes d'information, notamment à travers un dispositif de traçabilité et d'habilitations qui permet d'identifier à tout moment les acteurs et les opérations effectuées.

² Voir fascicule budget du présent DPG.

³ Article 9 du décret GBCP.

Le respect du principe dans les organisations

Les organismes peuvent être composés d'ordonnateurs principaux, secondaires et délégués et d'agents comptables principaux et secondaires. Un ordonnateur doit toujours être associé à un agent comptable assignataire. Ainsi, l'architecture organisationnelle peut prendre des formes variables selon les organismes (cf. paragraphe *infra* relatif aux entités comptables). Quelle que soit la forme retenue, le système d'information doit respecter le principe de séparation ordonnateur/comptable.



L'agent comptable, chef des services financiers

Les agents comptables peuvent exercer, à la demande de l'autorité exécutive de l'organisme, des fonctions de chef des services financiers. Ils peuvent à ce titre effectuer des tâches relevant de l'ordonnateur. Cette possibilité, ouverte par une circulaire du ministère du budget du 8 avril 2002, est désormais affirmée par l'article 188 du décret GBCP et son arrêté d'application du 10 janvier 2014. Cette organisation doit améliorer l'efficacité de la chaîne financière et comptable de l'organisme et la qualité comptable.

La mise en place d'une telle organisation doit se faire dans le respect du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable. L'intervention de l'agent comptable doit être limitée à l'assistance dans la préparation des actes de gestion. L'agent comptable ne dispose d'aucun pouvoir de décision de nature à engager juridiquement l'organisme. Une convention signée entre l'agent comptable et l'ordonnateur doit par ailleurs préciser le périmètre exact des tâches confiées et les moyens mis à disposition.

Les applications informatiques devront ainsi distinguer les opérations effectuées par l'agent comptable en tant qu'agent comptable de celle effectuées par l'agent comptable en tant que chef des services financiers.

1.1.3 Les objectifs des comptabilités générale, budgétaire et analytique

1.1.3.1 Les objectifs de la comptabilité générale

L'article 56 du décret GBCP dispose que « *la comptabilité générale retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Elle est tenue par exercice s'étendant sur une année civile. Elle inclut, le cas échéant, l'établissement de comptes consolidés ou combinés. Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1er ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales* ».

La comptabilité générale est un système d'organisation de l'information financière permettant de :

- saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

A cet effet, la comptabilité doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

- la saisie complète, l'enregistrement chronologique et la conservation des données de base ;
- la disponibilité des informations élémentaires et la production, en temps opportun, des états produits ou requis ;
- le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.

1.1.3.2 Les objectifs de la comptabilité budgétaire

Contribuer à la soutenabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire permet de traduire, au travers de recettes et de dépenses exprimées sous la forme d'engagements pluriannuels ou non, les orientations stratégiques de l'organisme et d'identifier les risques de non-soutenabilité. Elle implique de disposer d'une programmation de l'activité de l'organisme, programmation dont les composantes (prévisions d'encaissements et prévisions de décaissements) permettent notamment de dégager le solde de prévision budgétaire.

La comptabilité budgétaire permet de dégager, sur le même exercice, le solde d'exécution budgétaire qui traduit le niveau de couverture des dépenses payées sur l'exercice par les recettes encaissées sur celui-ci.

Améliorer le pilotage des organismes et des finances publiques

La comptabilité budgétaire a pour objectif de rendre compte des autorisations données par l'organe délibérant en fournissant des informations sur l'évolution des engagements, des recettes et des dépenses au cours de l'exercice.

Elle doit également permettre aux gestionnaires de gérer au mieux les crédits mis à leur disposition et de suivre les conséquences budgétaires des opérations qu'ils engagent et qui concernent plusieurs exercices.

La comptabilité budgétaire, à travers les AE, permet en effet d'appréhender la réalité de l'ensemble des engagements et de prendre en compte leurs impacts dans les gestions budgétaires ultérieures via les restes à payer.

Ces objectifs sont liés à la mise en place de dispositifs spécifiques de contrôle interne budgétaire dont l'objet est la maîtrise des risques pouvant affecter la qualité de la comptabilité budgétaire et la soutenabilité budgétaire de la programmation et de son exécution⁴.

Compléter l'information fournie par la comptabilité générale

La comptabilité budgétaire apporte un éclairage différent de celui fourni par la comptabilité générale.

En effet, la comptabilité budgétaire permet de disposer d'un outil d'anticipation et d'analyse permettant aux organismes de mener à bien les projets et activités et de prévoir les ressources nécessaires à leur réalisation. La comptabilité générale quant à elle permet de donner la situation patrimoniale et le résultat de l'activité de l'organisme afin de les porter à la connaissance des parties prenantes suivant des règles universellement reconnues. Les comptabilités générale et budgétaire s'appuient sur des données identiques (à l'exception des emplois) résultant de la même réalité qu'elles organisent dans des cadres distincts.

1.1.3.3 Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion⁵.

⁴ Article 215 du décret GBCP.

⁵ Article 59 du décret GBCP.

1.1.4 Les règles transverses aux comptabilités

1.1.4.1 La période comptable

Les organismes peuvent identifier des périodes comptables. Une fois close, il n'est plus possible de passer des écritures sur une période comptable.

Pour la comptabilité générale, la période comptable est au moins mensuelle.

Les écritures ont par défaut la date comptable du jour. Cette date peut être modifiée au sein de la ou des périodes comptables ouvertes, avant validation de la pièce.

Il est possible d'associer une date de saisie aux écritures en plus de la date comptable. La date de saisie est utile si la date comptable de l'écriture concernée a été modifiée pour ne pas porter la date du jour.

Pour la comptabilité budgétaire, la période est l'exercice.

1.1.4.2 Validation des écritures comptables

Une écriture comptable validée ne peut plus être modifiée. En cas d'erreur de saisie, l'écriture doit être contre-passée, puis ressaisie.

1.1.4.3 Monnaie de tenue des comptabilités

Les comptabilités sont gérées en euros. Les écritures doivent être comptabilisées en euros.

Cependant les flux d'exécution (dépense, recette, opérations de trésorerie, etc.) peuvent être gérés soit en euros, soit en devises. Les montants en devises doivent être convertis en euros sur la base des taux de chancellerie. Le traitement de flux en devises peut entraîner des écarts de change liés à l'évolution des taux de chancellerie, qui vont impacter les comptabilités générale et budgétaire.

1.2 Les référentiels de la comptabilité



1.2.1 Les référentiels de comptabilité générale

1.2.1.1 Le recueil des normes comptables des organismes

Les normes de comptabilité générale applicables au secteur public ont fait l'objet d'une adoption par le conseil de normalisation des comptes publics (CnoCP). Les normes qui s'imposent aux organismes publics sont regroupées dans un recueil publié par arrêté le 1^{er} juillet 2015⁶.

Ces normes sont elles-mêmes déclinées par une instruction comptable de la direction générale des finances publiques (DGFIP) qui ont vocation à s'appliquer à tous les organismes publics, indistinctement de leur nature juridique.

Les systèmes d'information (SI) comptables et financiers des organismes publics doivent pouvoir permettre aux agents comptables d'enregistrer les opérations en comptabilité générale conformément au recueil des normes comptables et aux instructions comptables qui le déclinent.

⁶ Arrêté du 1^{er} juillet 2015 portant adoption du recueil des normes comptables applicables aux organismes visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

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, dans le cadre de l'instruction relative aux financements externes de l'actif ;



1.2.1.2 Plan comptable des organismes

Les opérations de comptabilité générale s'inscrivent dans un cadre comptable structuré en huit classes de comptes, qui figurent en annexe 2.

Conformément aux dispositions du plan comptable des organismes, la classification des comptes dans le plan comptable type des organismes se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

Le plan comptable des organismes est présenté dans la partie comptabilité générale du présent fascicule.

1.2.2 Les référentiels de comptabilité budgétaire



En dépense, la comptabilité budgétaire est obligatoirement tenue à partir des axes suivants⁷ :

- nature ;
- destination ;
- opération, le cas échéant.

En recette, seul les axes « Nature » et « Opération » (le cas échéant) sont obligatoires.

D'autres référentiels sont utilisés par la comptabilité budgétaire. Pour la description complète des référentiels budgétaires, se reporter à la partie 3 – Domaine Comptabilité budgétaire.

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

1.2.2.1 Nomenclature par nature

En dépense, les natures budgétaires correspondent aux enveloppes prévues par le décret (article 178 du décret GBCP).

En recette, les natures budgétaires doivent permettre de présenter les recettes conformément à la répartition du tableau des autorisations budgétaires en AE et CP, prévisions de recettes et soldes budgétaires déclinant les recettes globalisées et les recettes fléchées.

Les recettes sont par principe globalisées et par exception fléchées. Les recettes fléchées sont les recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de leur encaissement. Elles visent les opérations pour lesquelles un suivi du financement et de l'utilisation de ce financement est nécessaire notamment vis-à-vis d'un bailleur de fonds (Etat, collectivités, sécurité sociale, Union Européenne, mécènes...).

La liste des opérations éligibles au fléchage est fixée pour chaque organisme, en fonction de son activité. L'ordonnateur peut établir une liste de familles de recettes fléchées, soumise à l'approbation des tutelles, au moment du budget initial, à l'occasion de chaque budget rectificatif et à la présentation du compte financier.

⁷ Article 178 du décret GBCP.

La nomenclature des recettes par nature distingue les recettes issues de personnes publiques, des recettes propres des organismes.



1.2.2.2 Nomenclature par destination

La destination indique généralement 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.

Le référentiel des destinations peut être 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.

De manière analogue, une nomenclature par origine peut également être définie pour les recettes.

1.2.2.3 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).

1.3 Objets et états de gestion budgétaires et comptables

Les comptabilités générale et budgétaire utilisent deux catégories de documents :

- ceux supportant les actes de gestion proprement dits, qui sont appelés « documents », « objets de gestion » ou « pièces » dans la suite du présent DPG ;
- ceux restituant les écritures comptables issues de ces actes de gestion, qui sont appelés « états » ou « restitutions » dans la suite du présent DPG.

1.3.1 Objets de gestion budgétaires et comptables

Les écritures de comptabilité budgétaire et générale sont effectuées sur la base d'objets de gestion. Dans le système d'information, ces objets de gestion sont dématérialisés nativement et portent l'information financière et comptable. Ils déterminent la qualité des opérations enregistrées dans les comptabilités.

Ils sont créés, alimentés et validés par des personnes habilitées. Ils doivent pouvoir être restitués par le système d'information à n'importe quel moment de leur vie. Ils sont conservés conformément à la réglementation.

Remarque : dans le reste du document on parlera indistinctement de pièce ou d'objet de gestion. L'objet de gestion est la terminologie métier, la pièce sa traduction outil.

Le contenu des pièces décrites dans le tableau ci-après est détaillé dans les paragraphes suivants.

Concept	Pièce	Emis par	Abr.	Définition
Engagement juridique	Engagement juridique	Ordonnateur	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 budgétaire (article 30 du décret GBCP).
Service Fait	Service Fait	Ordonnateur	SF	Le service fait est un événement qui permet de constater la réalité de la dette de l'organisme. Il emporte la comptabilisation de la charge ou de l'immobilisation en comptabilité générale. Il relève de l'ordonnateur.
Ordre de payer	Demande de paiement	Ordonnateur	DP	Pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge l'ordre de payer. Elle se substitue au mandat. En cas de Service Facturier, la demande de paiement est émise par le comptable (l'ordre de payer est porté par le Service Fait).
Ordre de recouvrer	Titre de recette	Ordonnateur	TR	Pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge l'ordre de recouvrer. Elle est le support du recouvrement.
Ordre de reversement	Demande de reversement	Ordonnateur	DRv	Pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge un ordre de reversement.
Ordre de réduction ou d'annulation de recettes	Demande de réduction de recettes ⁸	Ordonnateur	DRR	Pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge un ordre de réduction ou d'annulation de recettes.
Ordre de correction	Demande de correction	Ordonnateur	DCr	La demande de correction matérialise les corrections effectuées à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable sur les écritures de comptabilité générale ou de comptabilité budgétaire.
Ordre de compensation	Demande de compensation	Comptable	DCp	La demande de compensation permet de traiter le processus de compensation légale. Cette pièce est émise à l'initiative de l'agent comptable.
Ordre de comptabilisation	Demande de comptabilisation	Ordonnateur	DC	La demande de comptabilisation matérialise l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de comptabiliser une écriture d'ordre non budgétaire (constatation des amortissements, provisions, etc.).
Ordre de versement	Demande de versement	Ordonnateur	DV	La demande de versement est émise à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable. Elle constitue le support des mouvements de trésorerie liés aux opérations de trésorerie pour compte propre (remboursement du capital de l'emprunt) ou pour compte de tiers (opérations pour comptes de tiers).

⁸ Deux pièces distinctes (demande d'annulation de recette et demande de réduction de recette) peuvent être créées en fonction des capacités de l'outil.



1.3.1.1 L'engagement juridique

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 budgétaire⁹.

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, en amont de toute phase de réception ou de demande de paiement.

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 contient au moins les informations suivantes : le tiers, l'objet, les imputations, les destinataires des paiements, le montant.

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 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 consommation des autorisations d'engagement (AE) par les engagements juridiques génère une écriture de comptabilité budgétaire. Celle-ci nécessite le renseignement de critères d'imputation budgétaire sur les engagements juridiques, afin de permettre l'exercice du contrôle du disponible défini dans l'organisme.

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



Tous les engagements juridiques doivent pouvoir être identifiés de manière unique. L'engagement juridique est traité de façon entièrement dématérialisée. Il est numéroté et archivé dans le système d'information. Il peut être restitué par le système d'information à n'importe quel moment de son cycle de vie à des fins de contrôle et de justification. Les engagements juridiques peuvent ainsi être restitués selon différents critères.

1.3.1.2 Le service fait¹⁰

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.

Le montant du service fait ne doit pas dépasser le montant engagé de la commande ou de l'EJ auquel il se réfère. En revanche, un service fait peut être partiel, ce qui permet d'effectuer plusieurs services faits sur une même commande.

Le processus d'exécution de la dépense distingue deux événements permettant d'appréhender la notion de service fait : sa constatation et sa certification.

⁹ Article 30 du décret GBCP.

¹⁰ Article 31 du décret GBCP.

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 étape que peut être déterminée la date d'effet du service fait, reconnue contractuellement comme date effective de la réception.

La certification du service fait

Le certificateur du service fait doit avoir qualité d'ordonnateur. Il arrête et certifie le montant de la livraison/prestation conformément aux clauses du contrat (valeur du bien/de la prestation). 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).

Impact comptable du service fait

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

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

Le service fait doit pouvoir être identifié de manière unique. Il est traité de façon entièrement dématérialisée. Il est numéroté et archivé dans le système d'information. Il peut être restitué par le système d'information à n'importe quel moment de sa vie à des fins de contrôle et de justification. Le service fait peut ainsi être restitué selon différents critères.



1.3.1.3 La demande de paiement

La demande de paiement est la matérialisation de l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de payer une dépense. Elle porte les imputations de comptabilité budgétaire et générale 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).

Dans le cas d'un service facturier, la demande de paiement est émise par les services du comptable.

Chaque organisme est libre de présenter la demande de paiement comme il le souhaite. Un certain nombre d'indications doivent néanmoins y figurer obligatoirement. La demande de paiement doit effectivement comporter les renseignements et références d'ordres administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer le contrôle de la dépense et l'exécution dans les comptabilités budgétaires et générales. A titre d'exemple, les éléments suivants doivent être portés par cet objet de gestion :

- identification du fournisseur (en lien avec le référentiel des fournisseurs) ;
- imputations budgétaires et comptables (en lien avec l'engagement juridique et le service fait) ;
- éléments de liquidation (montants HT, de TVA, etc.).

La demande de paiement d'avance est la pièce permettant la comptabilisation d'une avance et sa mise en paiement. Elle est émise par l'ordonnateur et prise en charge par le comptable.

Toutes les demandes de paiement doivent être identifiées de manière unique.

La demande de paiement est traitée de façon entièrement dématérialisée. Elle est numérotée et archivée dans le système d'information. Elle doit pouvoir être restituée par le système d'information à n'importe quel moment de sa vie (après génération par les services de l'ordonnateur, après validation par l'agent comptable mais avant mise en paiement, après mise en paiement) à des fins de contrôle et de justification. Les demandes de paiement peuvent ainsi être restituées selon différents critères : imputation comptable ou budgétaire, montant, date, bénéficiaire, etc. De même, toutes les pièces liées doivent pouvoir être accessibles à partir de la demande de paiement (EJ, service fait).

La demande de paiement et les pièces justificatives associées font l'objet d'une transmission dématérialisée à l'agent comptable au fil de l'eau, sous forme de flux continu.



L'édition et la transmission via des bordereaux à l'agent comptable n'ont plus lieu d'être.

Les systèmes d'information doivent permettre de faire des lots de demandes de paiement, avec possibilité de validation globale (émission et prise en charge collective de demandes de paiement¹¹).

Les informations de la demande de paiement sont saisies et contrôlées en regard des référentiels de la dépense (tiers fournisseurs, nomenclatures, etc.).

Les différentes étapes rythmant le cycle de vie d'une demande de paiement ainsi que les différents acteurs intervenants à chaque étape sont décrits dans le fascicule dépense du présent DPG.

1.3.1.4 Le titre de recette

Le titre de recette est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de recouvrer une recette. Le titre de recette se rapporte à des opérations aboutissant à un flux financier réel avec écritures budgétaires. Son rapprochement avec l'encaissement afférent génère une écriture en comptabilité budgétaire.

Le titre de recette est émis par les services de l'ordonnateur dans le cadre de la procédure d'ordonnancement des recettes. Il est pris en charge par l'agent comptable assignataire (contrôles et validation du titre de recette, portant comptabilisation par l'agent comptable).

Un titre de recette se présente en deux volets :

- l'ordre de recette qui constitue le document représentatif de la créance, pièce justificative à produire par l'agent comptable à l'appui du compte intéressé ;
- la facture, envoyée par l'agent comptable ou les services de l'ordonnateur au redevable.

Chaque organisme est libre de présenter le titre de recette comme il le souhaite. Certaines indications doivent néanmoins y figurer obligatoirement. Le titre de recette doit ainsi comporter les renseignements et références d'ordres administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer le contrôle de la recette et l'exécution dans les comptabilités budgétaire et générale.

Les éléments suivants doivent être portés par cet objet de gestion :

- identification du redevable (en lien avec la comptabilité auxiliaire client) ;
- imputations budgétaires et comptables ;
- éléments de liquidation (montants HT, de TVA, etc.) ;
- la formule exécutoire.

¹¹ Voir fascicule dépense pour l'émission de paiements collectifs.



La formule exécutoire à apposer sur les titres de recettes est la suivante : « Pour valoir titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ».

Le titre de recette peut par ailleurs, le cas échéant, prendre la forme d'une facture commerciale (notamment en cas de vente de bien ou service par l'organisme).

La facture est destinée au redevable et doit contenir les renseignements permettant son information sur la dette qu'il a envers l'organisme.

La facture reprend les principaux éléments figurant sur l'ordre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation). Il précise par ailleurs les coordonnées de l'agent comptable, les coordonnées bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette.

Il précise en particulier le numéro du titre de recette auquel il se rattache. Ce numéro permettra le rapprochement de l'encaissement avec le titre correspondant et la constatation d'une recette budgétaire.

Le titre de recette doit pouvoir être traité de façon entièrement dématérialisée. Il est numéroté et archivé dans le système d'information. Il peut être restitué par le système d'information à n'importe quel moment de sa vie (après génération par les services de l'ordonnateur, après validation par l'agent comptable mais avant envoi au redevable, après envoi au redevable, avant ou après rapprochement avec un encaissement) à des fins de contrôle et de justification. Les titres de recettes peuvent ainsi être restitués selon différents critères : imputation comptable ou budgétaire, montant, date, redevable, etc.

Le titre de recette et les pièces justificatives associées font l'objet d'une transmission dématérialisée à l'agent comptable au fil de l'eau, sous forme de flux continu.

L'édition et la transmission via des bordereaux à l'agent comptable n'ont plus lieu d'être.

Les systèmes d'information doivent permettre de faire des lots de titres de recette, avec possibilité de validation globale (émission et prise en charge collective de titres¹²).

Les informations du titre de recette sont saisies et contrôlées en regard des référentiels de la recette (tiers clients, nomenclatures, etc.).

Les différentes étapes rythmant le cycle de vie d'un titre de recette ainsi que les différents acteurs intervenants à chaque étape sont décrits dans le fascicule recette du présent DPG.

Le titre de recette d'avance est la pièce permettant la comptabilisation d'une recette budgétaire lors de l'encaissement d'une avance par le comptable. Le titre de recette d'avance est émis par l'ordonnateur sur la base d'un acte contractuel et pris en charge par le comptable. Il porte les informations permettant la comptabilisation de la recette budgétaire sur les axes d'imputations adéquats.

1.3.1.5 La demande de reversement

L'ordonnateur procède à l'émission d'une demande de reversement lorsqu'une demande de paiement a été émise pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier, et que la régularisation des sommes indûment perçues ne peut être obtenue par précompte sur une autre demande de paiement, établie au bénéfice de ce créancier au cours de l'exercice ayant supporté le trop-payé, et sur les mêmes imputations budgétaires.

La demande de reversement est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge un reversement. Elle porte les imputations budgétaires et elle génère une écriture en comptabilité budgétaire au moment de son rapprochement avec l'encaissement afférent.

¹² Voir fascicule recette, le cas particulier des titres collectifs.

La demande de reversement est émise par les services de l'ordonnateur hors service facturier, et par les services du comptable dans le cas d'un service facturier, dans les mêmes conditions que le titre de recette. Elle est prise en charge par l'agent comptable (contrôles et validation, portant comptabilisation de la demande de reversement par l'agent comptable).

Chaque organisme est libre de présenter la demande de reversement comme il le souhaite. Elle doit cependant comporter les renseignements et références d'ordres administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer les contrôles et l'exécution comptable. Sa présentation matérielle peut être similaire à celle du titre de recette. Il convient de faire référence au numéro de la demande de paiement à laquelle elle se rattache.

Comme le titre de recette, la demande de reversement doit pouvoir être traitée de façon entièrement dématérialisée. Elle est numérotée et archivée dans le système d'information. Elle peut être restituée par le système d'information à n'importe quel moment de sa vie à des fins de contrôle et de justification.

Remarque : L'imputation budgétaire de la demande de reversement est fonction de l'exercice. Le cas de gestion et les écritures en comptabilités générale et budgétaire liées au traitement d'une demande de reversement sont traités dans le fascicule recette du présent DPG.

1.3.1.6 La demande de réduction de recettes

L'ordonnateur procède à l'émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette dans les cas suivants :

- régularisation d'une erreur de liquidation commise au préjudice du débiteur ;
- régularisation dans le fondement même de la créance ;
- constatation de rabais, remises, ristournes consentis à ses clients par un organisme effectuant des opérations commerciales ;
- transaction entre l'organisme et son débiteur, lorsque l'organisme est autorisé à transiger.

La demande de réduction de recettes est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge une réduction ou annulation de recettes.

La demande de réduction est émise par les services de l'ordonnateur. Elle est prise en charge par l'agent comptable (contrôles et validation, portant comptabilisation de la demande de réduction ou d'annulation de recettes par l'agent comptable).

Chaque organisme est libre de présenter la demande de réduction de recettes comme il le souhaite. La demande de réduction de recettes doit cependant comporter les renseignements et références d'ordres administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer les contrôles et l'exécution comptable. Sa présentation matérielle peut être similaire à celle de la demande de paiement.

Il convient de faire référence au numéro du titre de recette auquel se rattache la demande de réduction ou d'annulation de recettes.

Comme la demande de paiement, la demande de réduction de recettes doit pouvoir être traitée de façon entièrement dématérialisée. Elle est numérotée et archivée dans le système d'information. Elle peut être restituée par le système d'information à n'importe quel moment de sa vie à des fins de contrôle et de justification.

La demande de réduction de recette porte des imputations budgétaires et peut générer des écritures en comptabilité budgétaire.

Remarque : les écritures en comptabilités générale et budgétaire liées au traitement d'une demande de réduction de recettes sont traitées dans le fascicule recette du présent DPG.



1.3.1.7 La demande de correction

La demande de correction matérialise les corrections effectuées à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable sur les écritures de comptabilité générale ou de comptabilité budgétaire.

La demande de correction peut porter sur les objets suivants : modification du montant d'une écriture, modification d'une imputation budgétaire ou comptable, etc.

Si la demande de correction porte sur une écriture de comptabilité budgétaire (correction sur une nature budgétaire, sur un montant, etc.), elle est effectuée par l'ordonnateur à l'initiative de celui-ci ou de l'agent comptable. En fonction du stade où se situe la pièce (prise en charge ou non), l'ordonnateur doit informer l'agent comptable des corrections effectuées en comptabilité budgétaire. Dans tous les cas, l'agent comptable assure le contrôle de la disponibilité des crédits.

Si la demande de correction porte sur une écriture de comptabilité générale, l'agent comptable peut, de sa propre initiative, effectuer toutes les corrections qu'il juge nécessaires. Si, à l'occasion de ses contrôles réglementaires, il détecte une erreur d'imputation comptable sur un compte de comptabilité générale, il peut ainsi modifier lui-même le compte de comptabilité générale.

Si une correction de comptabilité générale induit une correction en comptabilité budgétaire, l'agent comptable demande à l'ordonnateur d'effectuer cette correction budgétaire. Tous les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale doivent être tracés et explicités.

La demande de correction apporte toutes les précisions nécessaires à l'enregistrement de la modification dans le système (imputation à corriger, demande de paiement ou titre de recette auquel se rapporte la correction, etc.)

Lorsqu'elle concerne une erreur d'imputation budgétaire ou comptable, la demande de correction doit par ailleurs comporter les mentions suivantes :

- l'identifiant de la pièce concernée (titre, demande de paiement, etc.) ;
- la nature et le montant de la dépense ou de la recette ;
- l'imputation budgétaire et comptable initiale faisant l'objet de la rectification ;
- l'imputation budgétaire et comptable définitive.

Les demandes de correction sont numérotées et archivées dans le système d'information. Elles sont traitées de manière entièrement dématérialisée. Elles peuvent être restituées par le système d'information à n'importe quel moment de leur vie à des fins de contrôle et de justification.



1.3.1.8 La demande de comptabilisation

La demande de comptabilisation matérialise l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de comptabiliser une écriture d'ordre non budgétaire (charges et produits calculés, amortissements, provisions). Elle a un caractère non budgétaire.

La demande de comptabilisation est émise par les services de l'ordonnateur et transmise à l'agent comptable pour prise en charge.

Chaque organisme est libre de présenter la demande de comptabilisation comme il le souhaite. Certaines indications doivent néanmoins figurer obligatoirement sur le document. La demande de comptabilisation doit effectivement comporter les renseignements et références d'ordres administratif et comptable nécessaires à assurer le contrôle des opérations dans la comptabilité générale.

Elle porte toutes les informations nécessaires à l'enregistrement de l'opération comptable afférente :

- informations générales concernant la demande de comptabilisation : numéro de la demande, date d'émission ;
- nature de l'opération (dotation aux amortissements ou aux provisions, reprise sur amortissements ou provisions, etc.) ;
- montant de l'opération (montant de la dotation ou reprise sur amortissements ou provisions, etc.) ;
- compte par nature concerné ;
- structure à l'initiative de la demande ;
- le cas échéant, immobilisation concernée (en lien avec la comptabilité auxiliaire impactée) ;
- pièce justificative éventuellement associée ;
- etc.

La demande de comptabilisation ne porte aucune imputation budgétaire et ne génère aucune écriture en comptabilité budgétaire.

Les demandes de comptabilisation sont numérotées et archivées dans le système d'information. Elles sont traitées de manière entièrement dématérialisée. Elles peuvent être restituées par le système d'information à n'importe quel moment de leur vie à des fins de contrôle et de justification.



1.3.1.9 La demande de versement

La demande de versement est émise à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable. Elle constitue le support des mouvements de trésorerie liés aux opérations de trésorerie pour compte propre ou pour compte de tiers, en encaissement et en décaissement.

Les demandes de versement concernent les :

- mouvements entre comptes de disponibilités ;
- effets et valeurs ;
- imputations provisoires de recettes et de dépenses ;
- remboursement du capital de l'emprunt ;
- souscription à un nouvel emprunt ;
- opérations pour compte d'un autre organisme public (encaissement, décaissement) ;
- collecte et reversement de la TVA ;
- dépôts et cautionnements ;
- prélèvements sur fonds de roulement ;
- etc.

La demande de versement ne porte aucune imputation budgétaire et ne génère aucune écriture en comptabilité budgétaire.

Les demandes de versement sont émises par l'ordonnateur ou l'agent comptable, en fonction de leurs compétences respectives, et prises en charge par l'agent comptable.

Elles portent toutes les informations nécessaires à l'enregistrement des opérations de trésorerie afférentes :

- informations générales concernant la demande de versement : numéro de la demande, date d'émission, exercice concerné ;
- nature de l'opération ;

- montant de l'opération ;
- compte par nature concerné ;
- structure à l'initiative de la demande ;
- pièce justificative éventuellement associée ;
- etc.

Les demandes de versement sont numérotées et archivées dans le système d'information. Elles sont traitées de manière entièrement dématérialisée. Elles peuvent être restituées par le système d'information à n'importe quel moment de leur vie à des fins de contrôle et de justification.¹³

R

1.3.2 Situations budgétaires et comptables

Ces situations sont dématérialisées nativement et portent l'information financière et comptable.

Dénomination	Pièce	Abr.	Définition
Situations	<ul style="list-style-type: none"> - situation des titres de recette - situation des demandes de réduction / demandes d'annulation de recette - situation des demandes de reversement - situation des demandes de paiement - situation des engagements juridiques - situation des crédits de paiement - situation des recettes - situation des services faits - situation d'inventaire de l'actif et du passif - situation de suivi des fournisseurs et clients - arrêté comptable 	états	<p>Restitutions récapitulatives établies au moins une fois par exercice (à la clôture).</p> <p>Le système d'information doit par ailleurs être en mesure de restituer ces états à n'importe quel moment de l'exercice.</p>

Il s'agit de situations récapitulatives de l'ensemble des données budgétaires et comptables. Le système doit être en mesure de les restituer à n'importe quel moment de l'exercice.

Pour les objets de gestion il s'agit de listes avec possibilité d'afficher le détail (recherche / tri / affichage par nature, statut, montant, échéance) :

- titres de recette ;
- demandes de réduction / demandes d'annulation de recette ;
- demandes de reversement ;
- demandes de paiement ;
- services faits ;
- engagements juridiques.

Pour la comptabilité budgétaire, il s'agit en particulier des restitutions suivantes :

- situation des autorisations d'engagement ;
- situation des crédits de paiement ;
- situation des recettes.

¹³ Les demandes de versement pourront être différenciées dans les outils informatiques utilisés, selon qu'elles sont effectuées en encaissement ou en décaissement.

Pour les comptabilités auxiliaires, il s'agit en particulier des restitutions suivantes :

- situation des fournisseurs et clients extraite des comptabilités auxiliaires fournisseurs et clients. Elle permet d'effectuer un suivi des diverses opérations par fournisseur ou par client ;
- situation d'inventaire de l'actif et du passif. Il s'agit d'un suivi récapitulatif des biens figurant à l'actif du bilan et des dettes figurant au passif ;
- arrêté comptable : lors des clôtures intermédiaires, les comptes peuvent être arrêtés, le système pourra alors produire la balance des comptes à la date de l'arrêté.

Lorsque les situations sont effectuées sur la base de pièces de gestion (demandes de paiement, titres de recettes, demandes de reversement, etc.), ces restitutions doivent être possibles à n'importe quel moment de la vie de la pièce (en cours de validation par l'ordonnateur ou le comptable, validé par l'ordonnateur ou le comptable, mis en paiement par le comptable s'il s'agit par exemple de demandes de paiement).

Chaque organisme est libre de présenter ces situations comme il le souhaite. Un certain nombre d'indications doivent néanmoins figurer sur les situations, à des fins de suivi et de contrôle : numéro d'identification de chaque pièce de la situation, montant et impacts sur les comptabilités.



1.3.3 Etats de justification budgétaires et comptables

Ces états de justification budgétaires et comptables sont dématérialisés nativement et portent l'information financière et comptable. Ils doivent être restitués automatiquement par le système d'information, le cas échéant en lien avec les comptabilités auxiliaires.

Remarque : le caractère réglementaire de chacun des états et le périmètre exact des états attendus est précisé dans le cadre d'une instruction comptable.

Dénomination	Pièce	Abr.	Définition
Livre-journal	Livre-journal	LJ	Toutes les écritures sont enregistrées dans le livre-journal qui permet de les restituer de manière chronologique, par opération, par compte et par date.
Balance	Balance	BL	La balance mensuelle reprend, pour tous les comptes mouvementés, le solde d'entrée, les opérations enregistrées depuis le début de l'exercice, le solde de sortie. Elle est arrêtée au moins mensuellement.

Dénomination	Pièce	Abr.	Définition
Les justifications des comptes de bilan	<ul style="list-style-type: none"> - état de concordance et de développement du bilan d'entrée - état de l'actif - état du passif - état des stocks et en-cours - état des restes à recouvrer (titres de recettes en attente de règlement) - état des restes à payer (demandes de paiement en attente de règlement) - état d'accord (comptables secondaires et régisseurs) - procès-verbal de caisse et portefeuille - état d'accord et de développement du solde des comptes de disponibilités - état d'accord et de développement des soldes de la comptabilité des valeurs inactives 		Ces états permettent de justifier les comptes de bilan. Ils doivent être obligatoirement produits à l'issue de l'exercice. Le système d'information doit être en mesure, le cas échéant, de les produire automatiquement.
Compte financier	Compte financier	CF	Le système d'information doit être en mesure de restituer les différentes composantes du compte financier



1.3.4 Les opérations diverses

Les opérations diverses sont des écritures qui impactent les comptabilités à l'initiative et sous la responsabilité du seul agent comptable.

Elles peuvent être purement comptables, purement budgétaires, ou mixtes. Dans le cas où elles ont un caractère budgétaire, elles doivent être réalisées en concertation avec l'ordonnateur.

Les opérations diverses portent toutes les informations nécessaires à l'enregistrement de l'opération comptable afférente. Les opérations diverses sont numérotées et archivées dans le système d'information. Elles doivent pouvoir être traitées de manière entièrement dématérialisée. Elles peuvent être restituées par le système d'information à n'importe quel moment de leur vie à des fins de contrôle et de justification.

2 Domaine comptabilité générale

Le décret GBCP ne modifie pas les principes ni les règles de la comptabilité générale. Celle-ci repose sur une logique de droits constatés et fonctionne selon les normes énoncées dans le recueil des normes comptables des organismes. Les systèmes d'information doivent permettre l'enregistrement des écritures de comptabilité générale dans le respect de ces normes et de cette logique de droits constatés.

2.1 Les référentiels

2.1.1 Les 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 secondaire¹⁴

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.

¹⁴ Article 190 du décret GBCP.

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

Régisseur

Des régisseurs peuvent être chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement.

Le régisseur n'a pas la qualité de comptable public.

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.

2.1.2 Plan comptable des organismes

Il existe un plan comptable unique pour l'ensemble des organismes (cf. annexes). Il répond aux caractéristiques suivantes :

Codification

Le numéro de code participe, avec l'intitulé du compte qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité.

La codification du plan comptable des organismes permet :

- le tri des opérations par grandes catégories (répartition dans les classes de comptes) ;
- l'analyse plus ou moins développée de ces opérations au sein de chacune des catégories visées ci-dessus (par l'utilisation d'une structure décimale des comptes).

L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés.

Les opérations relatives au bilan sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

- classe 1 : comptes de capitaux ;
- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

Les opérations relatives au résultat sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :

- classe 6 : comptes de charges ;
- classe 7 : comptes de produits.

Critères de classement

Les critères de classement des opérations retenues dans le plan comptable des organismes assurent l'homogénéité interne des classes en fonction des catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper.

C'est ainsi que la notion de « comptes rattachés » figurant dans le plan comptable des organismes a pour but d'assurer le recensement de toutes les opérations se rapportant au même agent économique : par exemple, le compte 40 regroupe toutes les dettes envers les fournisseurs, qu'il s'agisse des factures en compte fournisseurs, des effets à payer ou des factures non parvenues.

Indépendamment de cette cohérence interne du plan comptable des organismes, l'établissement des documents de synthèse nécessite une répartition des opérations enregistrées en comptabilité selon des critères généraux de classement :

- au bilan : classement en fonction de la destination des biens dans l'organisme (immobilisations, stocks etc.). Lorsque les biens acquis ou produits par l'organisme ont une destination polyvalente (vente, location ou utilisation par l'organisme lui-même), en attendant un classement définitif (stocks ou immobilisations), leurs coûts sont inscrits initialement dans les comptes de charges et inventoriés dans les stocks ;
- dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

Cas particulier des comptes de classe 8

La norme 13 du recueil des normes comptables des organismes précise que les passifs éventuels sont à mentionner dans l'annexe du compte financier.

Par ailleurs, la classe 8 est à utiliser en complément de la mention en annexe, pour suivre certains types d'engagements : il s'agit notamment de tracer tous les engagements (donnés ou reçus) significatifs et évaluables. Ainsi, dès lors qu'un engagement juridique sans service fait est évaluable et significatif, il doit être inscrit en classe 8.

Cette inscription en classe 8 n'a pas besoin d'être automatisée. Elle est réalisée par l'agent comptable, sur la base des restitutions budgétaires, à l'occasion des travaux de clôture.

Afin de garantir la souplesse nécessaire à l'utilisation de la nomenclature par des catégories très différentes d'organismes, les établissements ont la possibilité d'ouvrir librement toute subdivision disponible des comptes à 3 chiffres et plus, dès lors qu'ils en estiment le besoin et que l'ouverture de chaque compte reste cohérente avec le compte qu'elle décline et les subdivisions existantes. Ces ouvertures de comptes ne nécessitent pas l'autorisation du bureau CE-2B.

Les subdivisions spécifiques à certaines catégories d'organismes (en violet dans le plan de comptes) sont obligatoirement ouvertes pour les catégories d'organismes qu'elles désignent ; pour les autres organismes, ces subdivisions sont considérées comme disponibles.

Toutefois, pour des raisons de lisibilité, il est déconseillé aux établissements de subdiviser au-delà de 6 chiffres, dans la mesure du possible. Dans le même esprit, la subdivision des comptes doit répondre à un besoin patrimonial et ne doit pas répondre à un besoin de suivi budgétaire et analytique.

Les procédures d'enregistrement comptable

Pour que les comptes soient équilibrés, il est indispensable que pour chaque opération, un compte soit débité et l'autre crédité, selon une méthode appelée « partie double ».

2.2 Les processus du domaine

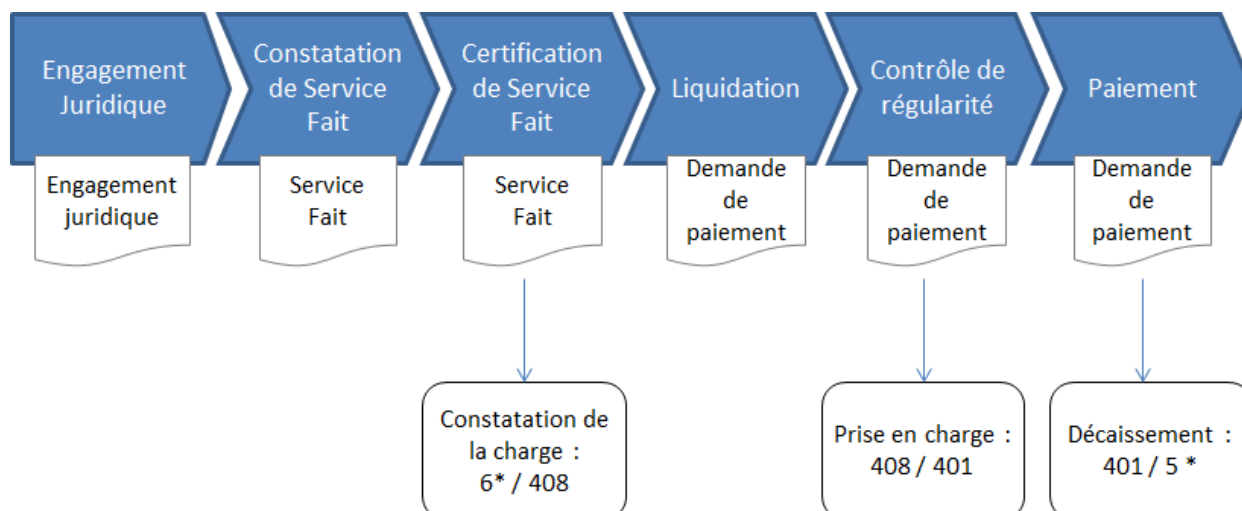
2.2.1 Le processus enregistrement en comptabilité générale

2.2.1.1 Description du processus

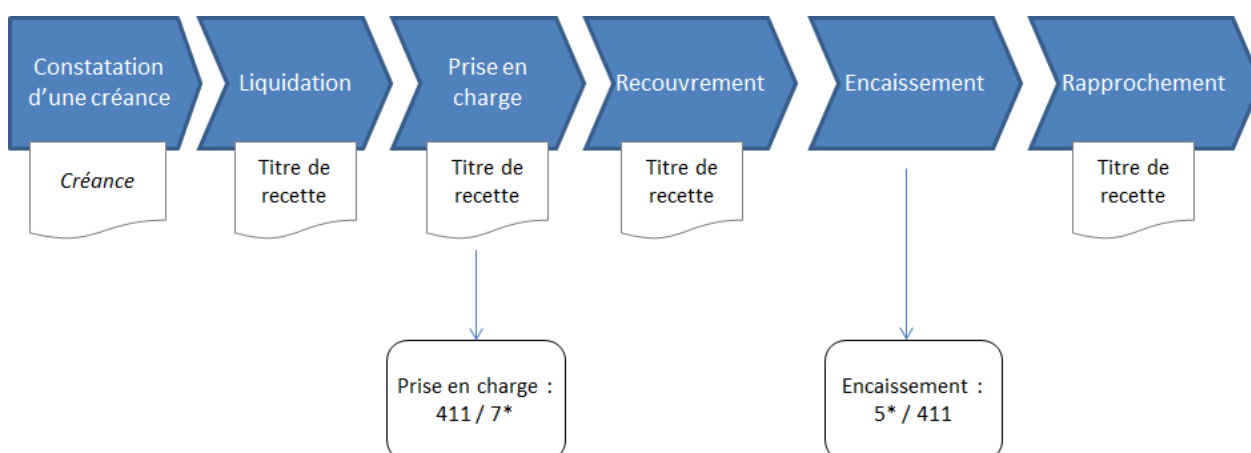
Tous les droits et obligations de l'organisme envers des tiers doivent être comptabilisés (enregistrement dans le système financier) dès leur constatation. Le fait générateur est la naissance du droit ; l'enregistrement doit avoir lieu au plus près du fait générateur. Différents types d'écritures peuvent être enregistrées en fonction des cas de gestions envisagés, notamment :

- flux d'exécution de la dépense ;
- flux d'exécution de la recette ;
- autres opérations comptables ;
- traitement des devises.

Flux de dépense courante



Flux de recettes



2.2.1.2 Rôles et fonctions

Remarque : les rôles décrits dans le tableau ci-après ne concernent pas tous la comptabilité générale. Ils sont présents à titre informatif.

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 <i>a priori</i> 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.

Fonction / Rôle	Définition
Gestionnaire du titre de recette (ordonnateur)	Il a en charge la gestion des aspects administratifs liés à la liquidation des recettes. Il a en charge la formalisation de la créance et l'émission du titre de recette qui sera transmis au comptable pour enregistrement.
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 une écriture 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.
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)
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.
Responsable de la trésorerie (comptable)	Il est chargé : <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 l'intégration des fonds / versements des fonds aux régisseurs ; • des opérations pour comptes de tiers ; • du rapprochement entre les flux et les demandes de paiement ou les titres de recette.
Responsable du titre de recette (ordonnateur)	Le responsable du titre de recette valide les éléments du titre de recette émis par le gestionnaire. Il peut également être amené à les modifier ou à les annuler. Il a la qualité d'ordonnateur.
Comptable de la prise en charge des recettes (comptable)	Il est chargé de : <ul style="list-style-type: none"> • la prise en charge des titres de recettes qui lui sont remis par les ordonnateurs ; • la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.
Comptable du recouvrement (comptable)	Il est en charge du recouvrement des titres de recettes et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire.

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la comptabilité générale (comptable)	<p>Il tient la comptabilité générale.</p> <p>Il est garant, sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire.</p> <p>Il est en charge des opérations diverses.</p> <p>Il a accès en vision et en écriture aux comptabilités auxiliaires.</p> <p>Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.</p>

2.2.1.3 Règles de gestion

Flux d'exécution de la dépense

Dans le cas général, l'enregistrement de la charge en comptabilité générale intervient lors de la certification du service fait :



- La certification du service fait déclenche la comptabilisation d'une charge ou d'une immobilisation ; le compte de charge de classe 6 ou d'immobilisation de classe 2 est alors débité par le crédit du compte 408 - Facture non parvenue.
- Après réception de la facture émise par le fournisseur, la demande de paiement est saisie (ou intégrée dans le cas de flux dématérialisé) dans le système d'information¹⁵ ; la validation de la demande de paiement par le comptable entraîne la comptabilisation de la dette fournisseur. Le compte 408 - Facture non parvenue est alors débité par le crédit du compte de tiers relatif au fournisseur désigné dans la demande de paiement.
- Après la mise en paiement par le responsable de la trésorerie, une écriture de trésorerie et d'imputation du paiement sur la dette est générée. Le compte du tiers fournisseur est alors soldé : débit du compte 401 - Fournisseur par le crédit d'un compte de disponibilité de classe 5.

Flux d'exécution des recettes

- La validation de la facture client par le comptable déclenche une écriture de constatation de produit et de comptabilisation de la créance client. Le compte de produit de classe 7 est crédité par le débit du compte de tiers 411 - Client.
- La constatation de l'encaissement par le responsable de la trésorerie doit se traduire par une écriture de trésorerie et d'imputation du paiement sur la créance. Le compte de tiers 411 - Client est crédité et le compte de disponibilité de classe 5 est débité, ce pour le montant de l'encaissement réalisé.

Autres opérations comptables

Le comptable responsable de la comptabilité générale est en charge d'un certain nombre d'opérations hors flux dépenses et recettes :

- saisie d'opérations diverses ;
- déclaration de TVA ;
- prise en charge de demande de comptabilisation ;
- etc.

Le système d'information doit permettre d'identifier et restituer simplement les écritures comptables relatives à ces événements de gestion.

¹⁵ Dans l'hypothèse où l'on envisage de différer l'enregistrement de la facture (la facture est reçue avant livraison du bien ou du service), il conviendra d'attendre la livraison du bien ou du service pour émettre la demande de paiement.

Traitement 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 paiement¹⁶ par le comptable pour mise à jour des comptabilités : cela induit un ajustement de la comptabilité budgétaire (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.

Gestion des commissions bancaires

Certains établissements de crédit peuvent prélever des commissions bancaires sur des opérations de virement effectuées au profit des organismes. Les organismes encaissent alors un flux net, contracté du montant prélevé. Afin de respecter le principe de non contraction des écritures (cf article 24 du décret ...), il convient de générer les impacts en comptabilité générale et budgétaire pour les montants non contractés.

R Il est recommandé de passer par des écritures d'opérations diverses sur comptes d'imputations provisoires.

Exemple : un organisme émet un titre de recette pour 100€. Le débiteur règle par prélèvement bancaire. La banque prélève un euro sur l'opération de virement.

1. Émission et prise en charge d'un titre de recette pour 100 € :
 - Comptabilité générale : débit 411 / crédit 7 pour 100 € ;
 - Comptabilité budgétaire : pas d'impact ;
2. Constat du virement sur le compte de l'organisme (incluant un prélèvement bancaire de 1 €) suite à réception du relevé bancaire :
 - Comptabilité générale : débit 5 / crédit 47 pour 99 € ;
 - Comptabilité budgétaire : pas d'impact ;
3. Identification de l'opération et comptabilisation du prélèvement par OD :
 - Comptabilité générale : débit 47 / crédit 47 pour 1€ ;
 - Comptabilité budgétaire : pas d'impact ;
4. Rattachement de l'encaissement au titre :
 - Comptabilité générale : débit 47 / crédit 411 pour 100 € ;
 - Comptabilité budgétaire : recette budgétaire de 100 € ;

¹⁶ Ou du titre de recette dans le cas d'un service fait préalable (constatation d'acquisition du droit, cf fascicule *Recette*)

5. Création et prise en charge d'une demande de paiement directe :
 - Comptabilité générale : débit 627 par crédit 401 pour 1 € ;
 - Comptabilité budgétaire : consommation d'AE pour 1 € ;
6. Apurement de la dette et du compte d'imputation provisoire :
 - Comptabilité générale : débit 401 par crédit 47 pour 1 € ;
 - Comptabilité budgétaire : consommation de CP pour 1 €.

2.2.2 Le processus traitement de la TVA

2.2.2.1 Description du processus

Les organismes peuvent être assujettis ou non à la TVA :

- lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA, les flux sont gérés en TTC dans les comptabilités ;
- dans le cas où ils sont assujettis à la TVA :
 - la TVA déductible et collectée n'a pas d'impact en comptabilité budgétaire,
 - la TVA déductible et collectée n'est retracée qu'en comptabilité générale, en comptes de tiers ;
- les flux d'exécution de la dépense et de la recette doivent permettre un suivi spécifique de la part de TVA déductible et collectée (alimentation du tableau de suivi des opérations pour 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.

2.2.2.2 Règles de gestion

Principe

La TVA collectée d'une part, la TVA déductible d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges d'exploitation, ni être prises en compte au titre des recettes et des dépenses en comptabilité budgétaire. S'agissant d'opérations effectuées pour le compte de l'Etat, elles sont enregistrées dans les comptes appropriés de la classe 4.

Par contre, 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.

Comptabilisation

Pour chaque opération soumise à TVA effectuée sur la chaîne de la dépense et de la recette

Pour les immobilisations (acquisitions, livraisons à soi-même) :

- le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la TVA non déductible ;
- la TVA déductible constitue une créance sur la DGFIP enregistrée au débit du compte de classe 4 relatif à la TVA déductible sur immobilisations.

Pour 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 la DGFIP enregistrée au débit du compte approprié de classe 4 relatif à la TVA déductible sur autres biens et services ;
- les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 « hors TVA collectée » ;
- la TVA collectée par l'organisme constitue une dette envers la DGFIP enregistrée au crédit du compte approprié de classe 4 relatif à la TVA collectée.

La quote-part relative à la TVA déductible, ainsi que la TVA collectée, sont à inscrire au tableau des opérations pour comptes de tiers, au tableau d'équilibre financier (ligne "opérations pour compte de tiers"), et au plan de trésorerie.

Pour renseigner les tableaux en comptabilité budgétaire et tracer ces flux de TVA en encaissement (TVA collectée) et décaissement (quote-part de TVA déductible), il est recommandé de se baser sur les objets de gestion, et non sur les comptes spécifiques de comptabilité générale. Il serait en effet erroné de faire figurer des comptes de TVA déductible (44566/2) et collectée (44571) en face des décaissements et encaissements liés à la TVA :

- ces comptes sont mouvementés indépendamment des flux (décalage par exemple entre la prise en charge d'un titre - mouvement du 44571 - et l'encaissement) ;
- ces comptes sont soldés mutuellement lors de la déclaration de TVA ; seul le compte 4455 (TVA à décaisser) ou 44583 (remboursement de TVA) font l'objet d'un flux.

Pour renseigner le tableau des opérations pour compte de tiers, chaque flux de TVA en encaissement ou en décaissement doit être porté dans une opération intitulée "TVA" (colonne 1 du tableau "opérations pour compte de tiers"). Les comptes de comptabilité générale ne sont pas à renseigner. L'intitulé du flux (colonne "libellé") est "TVA encaissé" ou "TVA décaissée". Ces éléments doivent être repris en tableau d'équilibre financier (ligne "opération au nom et pour le compte de tiers", en besoin ou en financement) et en plan de trésorerie (ligne "TVA encaissée" ou "TVA décaissée").

Pour la déclaration mensuelle

Lors de la déclaration à la DGFiP, et pour déterminer le montant de la TVA à verser ou à se faire rembourser, la TVA déductible au titre de la période considérée est imputée au débit du compte de TVA collectée, dans la limite du solde de ce compte.

Lorsque la TVA déductible est inférieure à la TVA collectée, le compte de TVA collectée est débité par le crédit du compte de TVA à décaisser.

Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, les comptes de TVA déductible sont soldés par le débit du compte de crédit de TVA à reporter ou, s'il en est demandé la restitution, par le débit du compte de remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé.

La TVA pourra donc faire l'objet :

- d'un encaissement si l'organisme a constaté une créance sur le Trésor (débit 5 / crédit 44583 Remboursement de TVA demandé) ;
- d'un décaissement si l'organisme a constaté une dette sur le Trésor (débit 44551 TVA à décaisser / crédit 5).
- Dans le cas d'un encaissement, l'organisme doit porter le flux sur la ligne "encaissement" de l'opération "TVA" en tableau des opérations pour comptes de tiers. Dans le cas d'un décaissement, l'organisme doit porter le flux sur la ligne "décaissement" du même tableau. L'organisme peut également isoler une opération "liquidation mensuelle de TVA" dans le tableau des opérations pour compte de tiers, notamment quand ces montants induisent de fortes variations.

Les autres tableaux (tableau d'équilibre financier et plan de trésorerie) doivent être renseignés :

- sur les lignes "opérations au nom et pour le compte de tiers" pour le tableau d'équilibre financier ;
- sur les lignes "TVA décaissée" et "TVA encaissée" pour le plan de trésorerie.

Exemple : une dépense donnant lieu à TVA déductible pour 10 000 € et une recette donnant lieu à TVA collectée pour 2 000 € courant janvier. Une liquidation de TVA (10 000 - 2 000 = 8 000 €) donnant lieu à demande de remboursement de TVA pour 4 000 € et inscription en crédit de TVA pour 4 000 €.

Chaque flux fera l'objet d'une alimentation des tableaux pour la quote-part de TVA collectée et déductible correspondant à l'encaissement et au décaissement :

- en décaissement : 10 000 € en tableau des opérations pour compte de tiers en décaissements sur la ligne "Opération TVA" ; 10 000 € en tableau d'équilibre financier ("opérations au nom et pour le compte de tiers, besoins) et en plan de trésorerie ("TVA décaissée") ;
- en encaissement : 2 000 € en tableau des opérations pour compte de tiers en encaissements sur la ligne "Opération TVA" ; 2 000 € en tableau d'équilibre financier ("opérations au nom et pour le compte de tiers, financements) et en plan de trésorerie ("TVA encaissée") ;
- Lors de l'encaissement des fonds qui solde la créance sur le Trésor suite à la déclaration mensuelle :
- en encaissement : 4 000 € en tableau des opérations pour compte de tiers en encaissements sur la ligne "Opération TVA" ; 4 000 € en tableau d'équilibre financier ("opérations au nom et pour le compte de tiers, financements) et en plan de trésorerie ("TVA encaissée").



2.2.3 Le processus comptabilités auxiliaires

2.2.3.1 Description du processus

Le principe des comptabilités auxiliaires est de spécialiser une partie des comptes de comptabilité générale pour rationaliser le travail de saisie et enrichir la qualité et le détail des restitutions dans les comptes.

Tous les comptes ne sont pas auxiliaisables et ne sont pas auxiliaisés.

Les comptes auxiliarisés sont détaillés selon le suivi attendu, et sont liés à un compte collectif de comptabilité générale. Les écritures issues des actes de gestion mouvementent uniquement les comptes auxiliarisés et sont automatiquement retranscrits sur le compte collectif.

Aucune écriture n'est jamais saisie directement sur un compte collectif. Un compte collectif est alimenté automatiquement en temps réel à partir des comptes individuels de comptabilité auxiliaire qui lui sont liés, ceci pour garantir une concordance absolue entre la comptabilité générale et les comptabilités auxiliaires. La traçabilité entre ces deux comptabilités doit être assurée.

Les principales comptabilités auxiliaires concernent les comptes individuels de tiers, clients et fournisseurs, ainsi que les immobilisations et les stocks.

La mise en place de comptabilités auxiliaires est fortement recommandée, en ce sens qu'elles permettent d'améliorer le suivi des soldes clients et fournisseurs, des immobilisations et des stocks. Elles nécessitent de mettre en place des référentiels des fournisseurs, des clients, des immobilisations, et des articles (pour les stocks) détaillés, centralisés et auditables, qui seront utilisés pour décliner le compte (collectif) de comptabilité générale en autant de comptes (individualisés) de comptabilité auxiliaire qu'il y a d'entités dans le référentiel concerné.

2.2.3.2 Rôles et fonctions

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la comptabilité auxiliaire fournisseur (comptable)	Il est responsable des opérations en comptabilité auxiliaire fournisseur, comme par exemple : <ul style="list-style-type: none"> la gestion du référentiel des fournisseurs et les données associées (coordonnées physiques et bancaires, contacts, etc.) ; la gestion des blocages / déblocages du fournisseur pour les paiements ; la gestion des cessions oppositions (cf. fascicule dépense du présent DPG) ; le suivi des soldes détaillés par fournisseur et au global pour l'organisme ; les opérations de comptabilité auxiliaire fournisseur.
Responsable de la comptabilité auxiliaire client (comptable)	Il est chargé : <ul style="list-style-type: none"> de tenir à jour le référentiel des tiers clients ; d'identifier, en collaboration avec les services métier, les clients douteux et litigieux dans le référentiel.
Responsable de la comptabilité auxiliaire immobilisations	Il travaille en lien avec les services métiers, le gestionnaire et le certificateur de service fait pour : <ul style="list-style-type: none"> accompagner la validation des services faits liés à des immobilisations ; tenir à jour le référentiel des immobilisations (mises en service et sorties d'immobilisations) ; réaliser des inventaires physiques ; identifier les dépréciations. Selon le mode d'organisation de l'organisme, les actions peuvent être effectuées conjointement par le comptable et l'ordonnateur.

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks	<p>Il est responsable de :</p> <ul style="list-style-type: none"> la réalisation des inventaires physiques ; les entrées et sorties de stocks ; identifier les dépréciations ; la mise à jour du référentiel des articles et les données associées ; la transmission des informations nécessaires au comptable pour la comptabilisation des écritures de fin d'exercice.
Responsable de la comptabilité générale (comptable)	<p>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 vision et en écriture aux comptabilités auxiliaires. Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.</p>

2.2.3.3 Règles de gestion

Comptabilité auxiliaire fournisseur

La comptabilité auxiliaire fournisseur est liée au processus d'exécution de la dépense, et permet de :

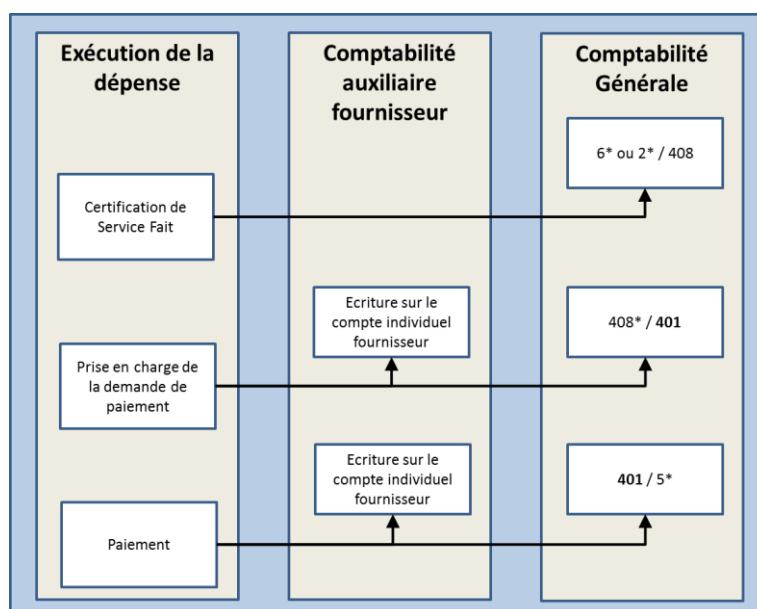
- suivre de manière détaillée pour chaque fournisseur les soldes qui le concernent, à travers notamment des balances âgées¹⁷ et d'autres restitutions ;
- restituer tous les événements comptables concernant chaque fournisseur ;
- suivre la situation globale de l'ensemble des fournisseurs ;
- effectuer les liens ad hoc avec la comptabilité générale.

Tous les flux ayant un impact comptable sur un fournisseur identifié sont saisis sur un compte individuel fournisseur, lequel fait partie de la comptabilité auxiliaire fournisseur. Chaque compte individuel fournisseur est rattaché à un unique compte collectif fournisseur de la comptabilité générale.

Lors de l'enregistrement d'une écriture comptable, le compte individuel fournisseur et le compte collectif qui lui est attaché par défaut sont impactés simultanément. Aucune écriture comptable ne doit être saisie directement sur le compte collectif.

Selon les événements de gestion initiés dans le cadre de l'exécution de la dépense, les écritures comptables impactent soit uniquement la comptabilité générale, soit la comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire fournisseurs.

¹⁷ Une balance âgée, fournisseur ou client, présente le montant des postes non soldés par date d'échéance.



La comptabilité auxiliaire fournisseur permet de gérer, suivre et restituer :

- les caractéristiques d'un ou de plusieurs fournisseurs (et de gérer des groupes de fournisseurs selon différentes caractéristiques, comme les conditions de paiement, etc.) ;
- les engagements liés à ce fournisseur (acomptes, avances, réceptions, restes à payer, etc.), de manière globale et détaillée, et par date d'échéance.

Comptabilité auxiliaire client

L'objectif de la comptabilité auxiliaire client est de rendre compte de la situation de l'organisme vis-à-vis des tiers clients (de manière analogue à la comptabilité fournisseur). Il s'agit donc de gérer le référentiel des clients et d'effectuer les liens ad hoc entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire, de façon à suivre pour chaque client les soldes qui le concernent et pouvoir effectuer un suivi global du tiers.

Le système d'information doit être en mesure de fournir le détail de toutes les opérations effectuées en référence à un créancier ou à un débiteur relevant de l'organisme (identification des opérations internes réalisées entre entités relevant de l'organisme en vue de leur neutralisation) ainsi que de suivre les soldes, balances âgées et diverses restitutions pour ce tiers.

Tous les flux ayant un impact comptable sur un client identifié sont saisis sur un compte individuel client, lequel fait partie de la comptabilité auxiliaire client. Chaque compte individuel client est rattaché à un unique compte collectif client de la comptabilité générale.

Lors de l'enregistrement d'une écriture comptable, le compte individuel client et le compte collectif qui lui est attaché par défaut sont impactés simultanément. Aucune écriture comptable ne doit être saisie directement sur le compte collectif.

Ainsi, la comptabilité auxiliaire client permet notamment de gérer, suivre et restituer :

- les caractéristiques d'un ou de plusieurs clients (et de gérer des groupes de clients selon différentes caractéristiques) ;
- les créances liées à ce client (acomptes, créances, restes à recouvrer, etc.), de manière globale et détaillée, et par date d'échéance.

Il doit également être possible de gérer, suivre et justifier les clients douteux, et de faire le lien entre les créances et les provisions concernées.

Ces opérations sont réalisées directement en comptabilité auxiliaire, qui va mouvementer automatiquement la comptabilité générale.

Comptabilité auxiliaire des immobilisations

La comptabilité auxiliaire des immobilisations a pour finalités :

- de disposer d'un référentiel des immobilisations de l'organisme, par état (en cours, en service, etc.) et des données associées, comptables et métiers ;
- de gérer les flux comptables d'immobilisations corporelles et incorporelles permettant de connaître et valoriser le patrimoine de l'organisme ainsi que d'effectuer le suivi des inventaires physiques valorisés ;
- d'intégrer les écritures relatives aux immobilisations financières (participations, prêts et avances) ;
- de disposer d'un état des soldes des immobilisations, détaillé et global.

La comptabilité auxiliaire des immobilisations couvre ainsi notamment :

- la gestion du référentiel des immobilisations et des données associées ;
- la gestion et le suivi d'immobilisations en cours ;
- la mise en service d'un bien ;
- la vie du bien (dépenses ultérieures, inventaires, etc.) ;
- les sorties de biens / mises au rebut ;
- le calcul des amortissements (calculs automatisés).

Ces opérations sont réalisées directement en comptabilité auxiliaire, qui mouvemente automatiquement la comptabilité générale.

Comptabilité liée à la gestion des stocks

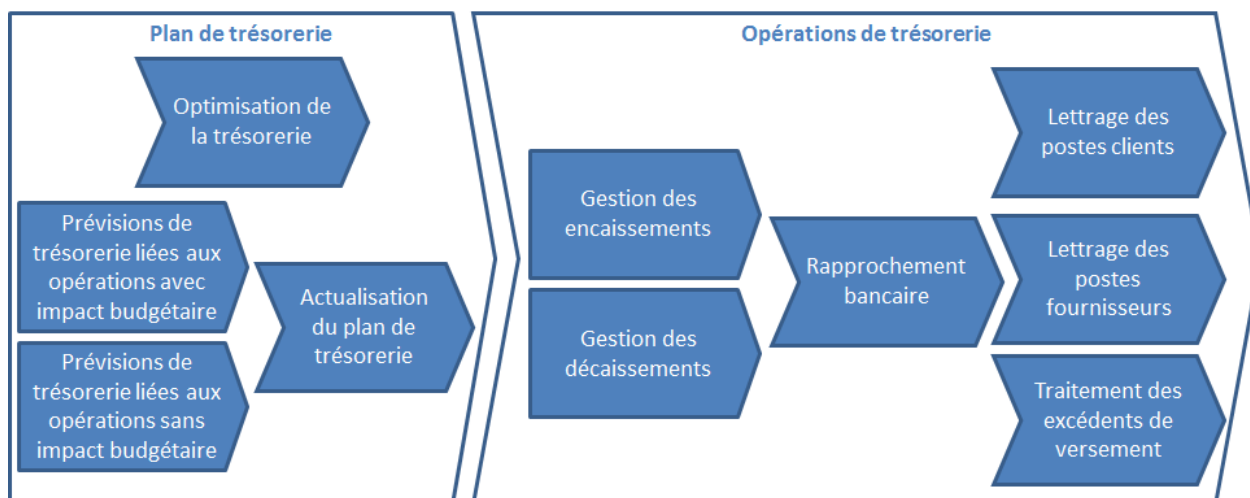
La comptabilité auxiliaire des stocks a pour objectif de fiabiliser et d'améliorer le suivi de la gestion des stocks.

La gestion auxiliaire des stocks doit couvrir notamment :

- la mise en œuvre et le maintien d'un référentiel des articles gérés en stock, et des données associées ;
- les entrées et sorties de stock ;
- la mise en œuvre en conformité les inventaires physiques et les inventaires comptables ;
- les variations de stocks de façon automatique ;
- les provisions pour dépréciation de stocks.

2.2.4 Le processus gestion de la trésorerie

2.2.4.1 Description du processus



2.2.4.2 Rôles et fonctions

L'agent comptable est le seul responsable de la gestion de la trésorerie. La construction du plan de trésorerie est réalisée en concertation avec l'ordonnateur.

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 cessions 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 l'intégration des fonds / versements des fonds aux régisseurs ; des opérations pour comptes de tiers ; du rapprochement entre les flux et les demandes de paiement ou les titres de recette.

2.2.4.3 Règles de gestion

Trésorerie

Sont définies comme opérations de trésorerie « *les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts et de comptes courants, ainsi que les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes afférents à la trésorerie définies par un arrêté du ministre chargé du budget* »¹⁸.

Les opérations de trésorerie sont exécutées par les comptables publics soit spontanément, soit sur l'ordre des ordonnateurs.

Par ailleurs, l'article 48 du même décret dispose que « *la caisse d'un poste comptable est unique* ». En conséquence, quelle que soit leur origine, toutes les disponibilités d'un organisme public sont utilisées pour le règlement de toutes ses dépenses et l'encaissement de toutes ses recettes et ce, quelle que soit la nature de ces dernières : opérations budgétaires et opérations non budgétaires (opérations pour comptes de tiers notamment).

Pour exécuter l'ensemble des recettes et des dépenses qui lui incombent, l'agent comptable, qu'il soit principal ou secondaire, ne dispose donc que d'un seul jeu de comptes de disponibilités pour gérer les encaissements et les décaissements, alors même que ces recettes ou ces dépenses peuvent concerner des services ou des budgets différents du même organisme. Seul l'agent comptable et ses mandataires peuvent manier les fonds et mouvoir les comptes de disponibilités des organismes publics.

L'unicité de trésorerie de l'organisme au regard des excédents de trésorerie dont il pourrait disposer, même temporairement, est également valable pour les opérations pour comptes de tiers ou bénéficiaire de recettes fléchées non encore utilisées. La connaissance de telles opérations restant à réaliser ne fait pas obstacle au principe d'unité de caisse et à une globalisation de la gestion de trésorerie de l'organisme de façon à la rendre optimale. Cela étant, l'organisme qui viendrait à utiliser temporairement de telles disponibilités en trésorerie doit s'assurer qu'il sera en mesure, le moment venu, d'assurer financièrement ses engagements.



Plan de trésorerie

Le **plan de trésorerie** permet de déterminer le solde de la trésorerie mois par mois. Cet outil de pilotage n'est pas spécifiquement introduit par le décret GBCP mais est renforcé par l'instauration d'une comptabilité de caisse.

Le plan [prévisionnel] de trésorerie traduit le plus exactement possible en termes de flux financiers, quantifiés et datés, les événements de gestion de l'année qui vont donner lieu à :

- des opérations budgétaires (encaissements et décaissements) ;
- des opérations non budgétaires (encaissements et décaissements) ayant un impact en trésorerie (en particulier les opérations pour comptes de tiers).

Les prévisions de trésorerie issues des opérations budgétaires sont notamment issues des échéanciers de CP. La tenue à jour de ces derniers est donc particulièrement sensible, et leurs mises à jour en cours d'année doivent être retranscrites le plus tôt possible dans les prévisions de trésorerie.

Pour certaines dépenses récurrentes et/ou difficilement individualisables (par exemple la masse salariale hors taxe sur les salaires et hors primes de fin d'année, des dépenses de fluides ou des frais de déplacement), les prévisions de trésorerie peuvent s'effectuer sur la base de clés de paiement statistiques (délai moyen de recouvrement et délai moyen de paiement).

La distinction entre opérations budgétaires et non budgétaires doit se retrouver dans les tableaux de trésorerie. De même, les mouvements de TVA pour les opérations assujetties doivent être identifiés (TVA à décaisser / TVA à encaisser), comme toute opération pour comptes de tiers.

¹⁸ Article 43 du décret GBCP.

A ce titre la construction du plan de trésorerie et son actualisation relève d'un travail en commun entre l'ordonnateur et l'agent comptable.

Les opérations non budgétaires (opérations de trésorerie pures) font, sauf exception, jouer un ou plusieurs comptes de tiers ou comptes financiers. Aucune demande de paiement ou aucun titre de recette n'est émis à cette occasion. Les opérations de trésorerie sont portées, par des demandes de versement.

Le plan de trésorerie est construit lors du budget initial et ajusté régulièrement au cours de l'exercice en fonction des enjeux financiers. Il appartient à l'organisme de définir le rythme de mise à jour (a minima lors de chaque budget rectificatif pour déterminer le montant rectifié des crédits de paiement).

L'objectif de ce plan de trésorerie est de veiller à l'absence de constitution superflue de trésorerie ou à l'inverse d'éviter un niveau de décaissement supérieur aux capacités financières de l'organisme sur un ou plusieurs mois. La programmation budgétaire et le pilotage des autorisations budgétaires, couplés à une gestion rigoureuse des délais de paiement et de recouvrement, sont les principaux leviers.

Les informations qui figurent dans le plan de trésorerie découlent et alimentent notamment les autres documents budgétaires notamment le tableau des autorisations de dépense pour les CP (décaissements budgétaires) et les prévisions de recettes (encaissements budgétaires), le tableau de la situation patrimoniale (variation de trésorerie et niveau de trésorerie attendu), le tableau d'équilibre financier (solde budgétaire et variation de trésorerie), ainsi que le tableau des opérations pour comptes de tiers.

La variation de trésorerie du plan de trésorerie équivaut à celle de l'équilibre financier et du tableau retraçant la situation patrimoniale de l'organisme.

Le besoin en fonds de roulement est déterminé par déduction à partir de la variation de trésorerie et celle du fonds de roulement.



Opérations fléchées

On distingue, au sein de la trésorerie, celle qui est par exception dite « fléchée », du reste de la trésorerie disponible que l'on qualifie, par opposition, de disponible ou « non fléchée ». Cette distinction ne fait pas obstacle au principe d'unicité de caisse.

La **trésorerie dite « fléchée »** est celle qui est liée aux opérations financées, au moins partiellement, sur recettes fléchées. Il s'agit de recettes ayant une utilisation prédéterminée, généralement par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de leur encaissement, telles qu'un contrat de recherche.

Ces opérations ont vocation à être pluriannuelles et équilibrées. En revanche, elles peuvent induire un décalage en trésorerie au titre d'un exercice pris isolément et avoir un impact sur le solde budgétaire annuel. Ces opérations font donc l'objet d'un suivi spécifique (tableau des opérations liées aux recettes fléchées).

Les systèmes d'information doivent donc permettre d'identifier et de suivre les opérations fléchées, en dépense et en recette. Ces opérations sont retranscrites dans le tableau des opérations liées aux recettes fléchées.

Optimisation de la trésorerie

Une gestion optimisée de la trésorerie se traduit notamment par un niveau de trésorerie nul. Une trésorerie déficitaire se traduit par des coûts de gestion liés à la couverture de ce déficit. Une trésorerie excédentaire signifie en revanche un gel de liquidités qui pourraient être mobilisés sur d'autres projets. La gestion de la trésorerie doit ainsi être optimisée :

- une trésorerie excédentaire peut être utilisée de la manière suivante :
 - paiement des fournisseurs dans des délais réduits, après analyse comparative des bénéfiques et des coûts liés à un paiement anticipé ou à juste date de ses factures,
 - remboursement des lignes de trésorerie, voire désendettement pour les organismes pouvant avoir recours à l'emprunt, après analyse de celles à privilégier (celles ayant un taux élevé et/ou sans pénalités de remboursement anticipé pour les emprunts, etc.),
 - placement¹⁹ ;
- un risque de déficit de trésorerie peut être corrigé de la manière suivante :
 - assurer un recouvrement optimal des créances, ce qui nécessite :
 - de la part de l'ordonnateur, d'émettre les titres dans des conditions favorisant l'efficacité de leur recouvrement (célérité, identification précise des tiers, fiabilité de la liquidation, etc.),
 - de la part du comptable, d'opérer avec diligence les recouvrements (encaissement, rapprochement des encaissements avec les titres, etc.),
 - recours aux lignes de trésorerie – crédits de court terme – d'une durée inférieure à douze mois,
 - recours à l'emprunt pour une durée supérieure à douze mois pour les organismes autorisés. Ce recours doit être le plus tardif possible, de façon à réduire autant que possible les charges d'intérêt, et, le cas échéant, en déconnectant celui-ci de l'opération d'investissement concernée et en retardant la souscription des contrats de prêts.

La trésorerie d'un organisme doit tendre vers zéro, mais son solde quotidien ne doit jamais être négatif.

L'organisme doit donc identifier une marge de sécurité financière, à déterminer en fonction de ses activités, en deçà de laquelle il ne doit pas descendre. Les systèmes d'information peuvent, le cas échéant, être configurés de façon à alerter l'ordonnateur et l'agent comptable que la trésorerie de l'organisme risque de tomber, au vu des échéances de paiement et des prévisions de décaissements, en-deçà du seuil de sécurité.

Communication entre ordonnateur et agent comptable

L'agent comptable a la compétence exclusive dans le maniement des fonds publics et l'exécution des opérations de trésorerie.

Il détient de ce fait une partie importante des informations permettant de gérer la trésorerie au jour le jour, et doit veiller à transmettre très régulièrement à l'ordonnateur les informations nécessaires aux prises de décisions relatives à la gestion de la trésorerie.

De son côté, il appartient à l'ordonnateur de :

- communiquer le plus rapidement et le plus précisément à l'agent comptable les informations concernant le rythme des consommations de CP (échanciers prévus) et celui des émissions de titres de recette, et ce de manière à favoriser leur recouvrement ;
- fixer les règles de bonne gestion de la trésorerie, en concertation avec l'agent comptable, en ce qui concerne les moyens d'optimiser la trésorerie.

Par ailleurs, certains travaux peuvent être optimisées par un travail commun, comme ceux relatifs aux prévisions ou aux crédits (négociation des crédits, détermination des coûts de la gestion de trésorerie : coût des tirages et rentabilité des éventuels placements). Plus généralement, les analyses menées conjointement entre les services de l'ordonnateur et ceux de l'agent comptable dans le but d'améliorer les circuits de paiement et de recouvrement sont privilégiés.

¹⁹ Article 197 du décret GBCP.

Opérations de trésorerie

Comptabilisation

Comptablement, les comptes de disponibilités sont débités des encaissements et crédités des décaissements.

Les opérations de trésorerie sont toujours imputées sur l'exercice en cours. Les opérations comptables de fin d'exercice n'ont d'incidence ni sur la trésorerie ni sur le budget. Sauf cas particulier, elles sont constatées dans les seules écritures de l'agent comptable.

Rapprochement bancaire

Le rapprochement bancaire relève du responsable de la trésorerie, qui va rapprocher les écritures présentes dans le relevé de banque des écritures gérées dans son système d'information.

Le rapprochement bancaire peut se faire automatiquement si le système le permet, ou manuellement.

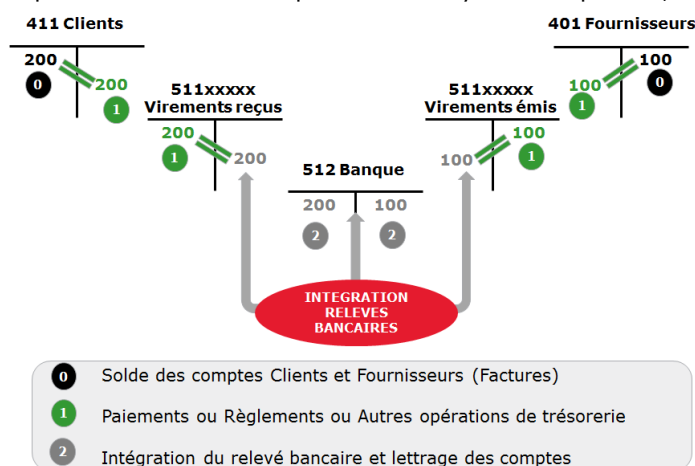


ILLUSTRATION DU RAPPROCHEMENT BANCAIRE

LES VIREMENTS RECUS: RELEVÉ ÉLECTRONIQUE ET LETTRAGE			
		Débit	Crédit
INTEGRATION RELEVÉ BANCAIRE	512 BANQUE	x	
	511 VIREMENT RECUS		x

LES VIREMENTS ÉMIS : RELEVÉ ÉLECTRONIQUE ET LETTRAGE			
		Débit	Crédit
INTEGRATION RELEVÉ BANCAIRE	511 VIREMENT ÉMIS	x	
	512 BANQUE		x

ILLUSTRATION DES ÉCRITURES D'INTÉGRATION DU RELEVÉ BANCAIRE

Le recours au compte 511 est optionnel pour les systèmes d'information qui proposent un module de rapprochement bancaire automatisé et sécurisé.

Des écarts peuvent être constatés entre le relevé de banque et les écritures de trésorerie, dans ce cas le comptable devra pouvoir saisir des écritures de régularisation.

Les cas d'écarts qui peuvent être constatés en comptabilité sont les suivants :

- opérations figurant sur le relevé et non encore retracées en comptabilité ;
- opérations enregistrées à tort soit par la banque, soit par les comptables ;
- des écarts de change constatés au moment du règlement d'opérations en devises par la banque ;
- des frais financiers facturés par la banque.

Traitement des excédents de versement

Les excédents de versement n'ont pas d'impact budgétaire. Ils sont tracés uniquement en comptes de trésorerie et de tiers. L'écriture comptable passe par le compte de tiers 4664 – Excédents de versement à rembourser.

Rapprochement des comptes clients et fournisseurs

Les comptes de tiers (clients, fournisseurs) doivent être rapprochés des transactions d'encaissement et de règlement pour être « soldés ». Le rapprochement se fait dans les comptabilités auxiliaires sur les comptes de tiers, et non dans les comptes collectifs de la comptabilité générale.

Ce rapprochement peut être fait manuellement ou automatiquement, si le système d'information le permet.

La mise en œuvre d'un rapprochement automatique sur un certain nombre de critères est préconisée. Il permet aux comptables de se focaliser sur les comptes et écritures nécessitant un rapprochement manuel.

Paiement de plus d'un million d'euros

L'article 46 du décret GBCP indique : « *Les organismes informent le comptable qui tient leur compte de toute opération d'un montant unitaire égal ou supérieur à un million d'euros de nature à affecter, en débit, le compte du Trésor. Cette information est communiquée avant 16 heures, heure locale, le jour ouvré qui précède le jour demandé pour le règlement financier de l'opération* ».

2.2.5 Le processus transfert entre comptables

2.2.5.1 Description du processus

La comptabilité est construite autour d'une ou plusieurs entités comptables, qui sont sous la responsabilité, le cas échéant, d'un ou plusieurs agents comptables secondaires. L'étendue des compétences des agents comptables secondaires peut être variable. Le principe est qu'ils ont une compétence générale, tant en dépenses qu'en recettes ainsi que dans la tenue de la comptabilité, qui leur permet de suivre toutes les classes de comptes. Toutefois, certaines délégations de pouvoir peuvent délimiter un champ de compétences plus restreint.

Quelle que soit l'hypothèse, les opérations réalisées par les agents comptables secondaires doivent être transférées par ces derniers à l'agent comptable principal qui les centralise dans ses écritures, étant le seul habilité à établir le compte financier unique de l'organisme. Les opérations de transfert entre comptables sont basées sur l'utilisation de comptes de liaison.



Une vision centralisée et agrégée basée sur une intégration automatique est préconisée, ce qui rend inutile de gérer manuellement des écritures de transfert pour obtenir cette vision consolidée.

2.2.5.2 Rôles et fonctions

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la comptabilité générale (comptable)	<p>Il tient la comptabilité générale.</p> <p>Il est chargé, sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire.</p> <p>Il est en charge des opérations diverses.</p> <p>Il a accès en vision et en écriture aux comptabilités auxiliaires.</p> <p>Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.</p>

2.2.5.3 Règles de gestion

Périmètre de compétence des comptables secondaires et règles de transfert

L'article 191 du décret GBCP précise que « *des agents comptables secondaires peuvent être prévus par le texte institutif de l'organisme et désignés selon les modalités fixées par ce texte* ».

Il incombe au comptable principal de fixer le périmètre de compétence de chaque comptable secondaire et les règles d'échanges et de consolidation comptables (modalités, rythme de remontée des données, etc.) à travers une instruction interne.

Comptes de liaison

La liaison entre agent comptable principal et agents comptables secondaires est assurée par l'intermédiaire de deux comptes qui fonctionnent en sens inverse dans les écritures de l'agent comptable émetteur et de l'agent comptable destinataire :

- le compte 541 - Comptables secondaires pour les opérations de trésorerie ;
- le compte 181 - Compte de liaison des établissements pour les autres opérations.

La mise en œuvre des opérations de transfert peut s'accompagner, pour le comptable destinataire, d'une possibilité de validation de l'opération transférée, ainsi que d'une dématérialisation des pièces justificatives.

Dispositif

Deux types d'organisation peuvent être mis en place :

- **intégration périodique** : une intégration comptable complète consistant à transférer tout au long de l'année, selon une périodicité à déterminer en interne, les opérations comptables par les agents comptables secondaires. L'agent comptable principal intègre ces opérations dans ses écritures, au fur et à mesure de la réception des avis de transfert. Les transferts sont comptabilisés par l'intermédiaire du compte de liaison 181 - Compte de liaison des établissements pour les autres opérations ;
- **intégration en fin d'exercice** : une remontée d'informations en cours d'exercice ne donnant pas lieu à comptabilisation, suivie d'une intégration comptable en fin d'exercice réalisée par l'intermédiaire du compte de liaison 181 - Compte de liaison des établissements pour les autres opérations.



Les deux organisations répondant à un même objectif : donner à l'agent comptable principal une vision globale de l'ensemble des opérations de l'organisme afin de lui permettre notamment d'en informer l'ordonnateur et faciliter la centralisation de ces opérations pour la constitution du compte financier unique de l'organisme.

2.2.6 Le processus gestion des actifs

Le processus de gestion des actifs regroupe 3 processus :

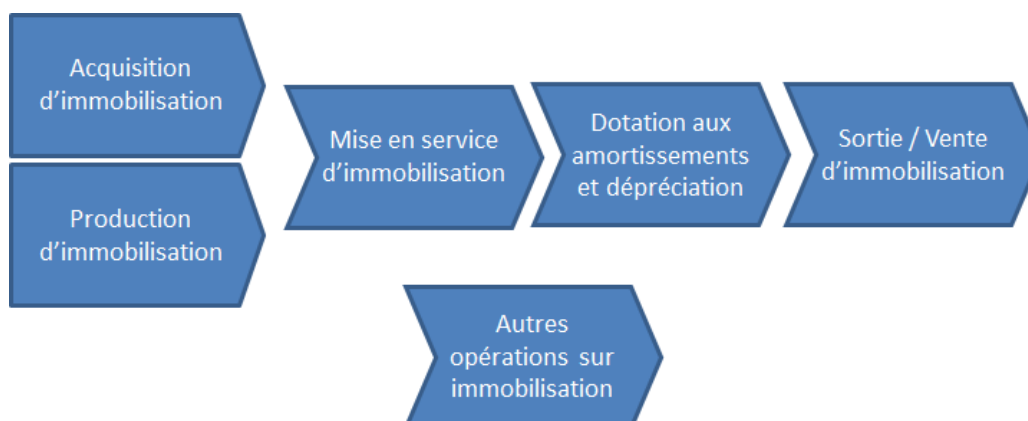
- un processus gestion des immobilisations ;
- un processus gestion des stocks ;
- un processus gestion des actifs financiers.

2.2.6.1 Éléments communs

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations	<p>Il travaille en lien avec les services métiers, le gestionnaire et le certificateur de service fait pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> • accompagner la validation des services faits liés à des immobilisations ; • tenir à jour le référentiel des immobilisations (mises en service et sorties d'immobilisations) ; • réaliser des inventaires physiques ; • identifier les dépréciations. <p>Selon le mode d'organisation de l'organisme, les actions peuvent être effectuées conjointement par le comptable et l'ordonnateur.</p>
Responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks	<p>Il est responsable de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la réalisation des inventaires physiques ; • les entrées et sorties de stocks ; • identifier les dépréciations ; • la mise à jour du référentiel des articles et les données associées ; • la transmission des informations nécessaires au comptable pour la comptabilisation des écritures de fin d'exercice. <p>Selon le mode d'organisation de l'organisme, les actions peuvent être effectuées conjointement par le comptable et l'ordonnateur.</p>
Responsable de la comptabilité générale (comptable)	<p>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 vision et en écriture aux comptabilités auxiliaires. Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.</p>

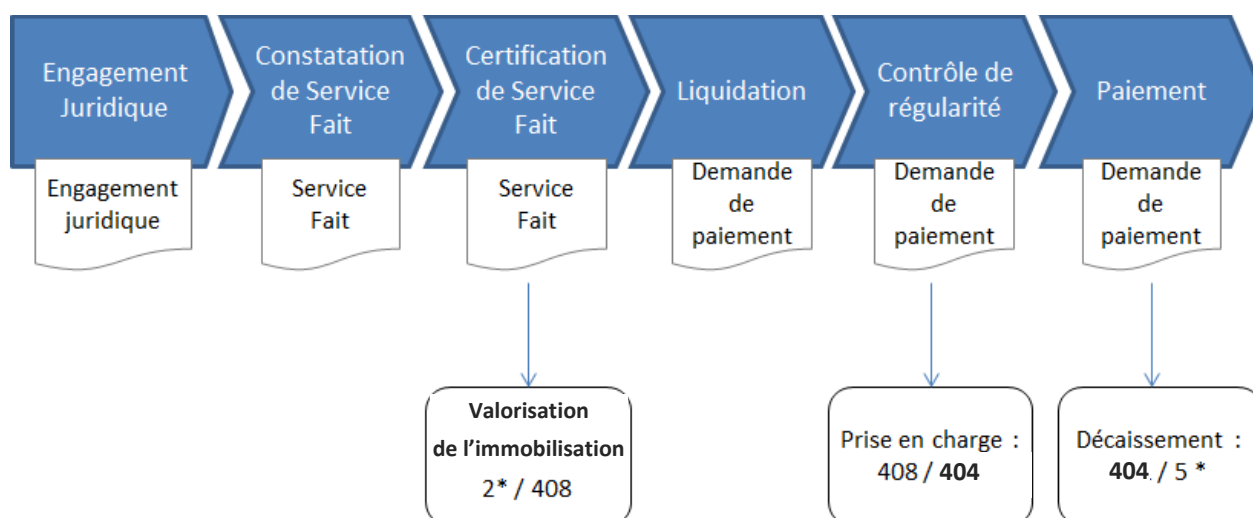
2.2.6.2 Gestion des immobilisations

Description du processus



Règles de gestion

Flux d'acquisition d'immobilisation



Principes

Les immobilisations peuvent être acquises ou produites en interne. Il est également possible de procéder à une valorisation d'immobilisation indépendamment d'un engagement juridique préalable (exemple : cas de l'identification au bilan d'un bien pour régularisation suite à un inventaire, donation, etc.).

La gestion comptable des immobilisations implique pour le système d'information de gérer un référentiel des immobilisations qui permet de suivre les différentes catégories d'immobilisations (corporelles et incorporelles) et de gérer les différents événements susceptibles de ponctuer leur vie : ceux-ci doivent pouvoir être historisés et tracés à tout moment, notamment par le biais d'une comptabilité auxiliaire.

Comptabilisation

Une immobilisation est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- elle est contrôlée par l'organisme ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Le calcul des amortissements débute au moment de la date de mise en service.

Acquisition d'immobilisation

On distingue deux cas d'acquisition :

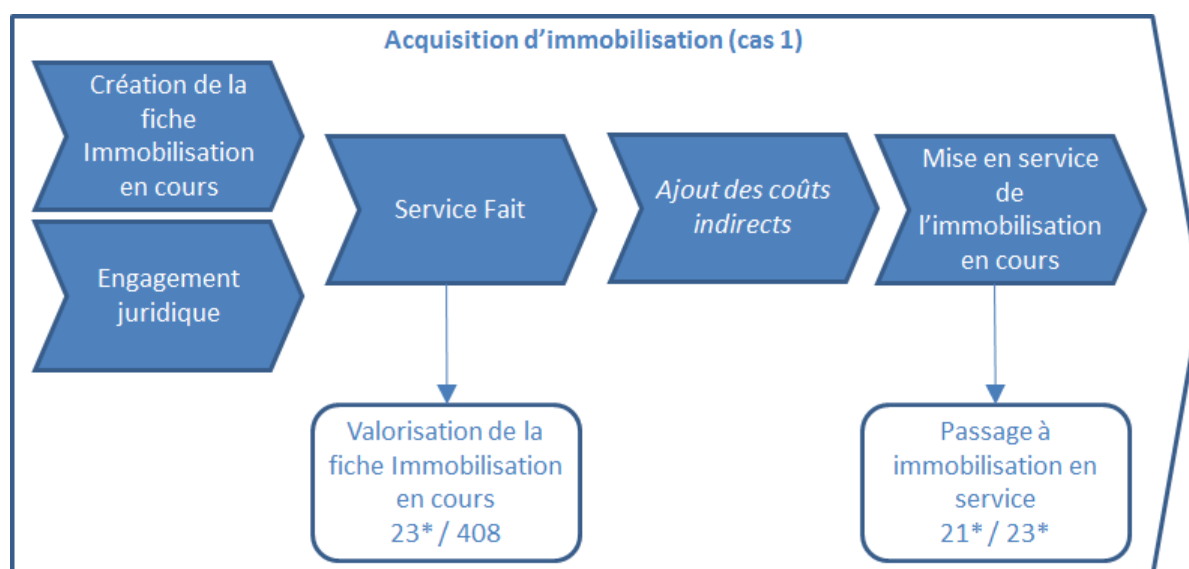
- l'acquisition sur immobilisation en cours, mise en service postérieurement à l'achat ;
- l'acquisition d'une immobilisation directement mise en service.

Les immobilisations acquises sont comptabilisées au coût d'acquisition, constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée (coûts indirects), tels que le coût de préparation du site, les frais initiaux de livraison et de manutention, les frais d'installation, les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs, frais administratifs et autres frais généraux pouvant être spécifiquement attribués à l'acquisition, etc.

Les coûts d'emprunt sont exclus du coût d'acquisition.

L'immobilisation acquise par voie d'échange ou à titre gratuit est valorisée à la valeur de marché de l'actif échangé.



CAS 1 : ACQUISITION SUR IMMOBILISATION EN COURS

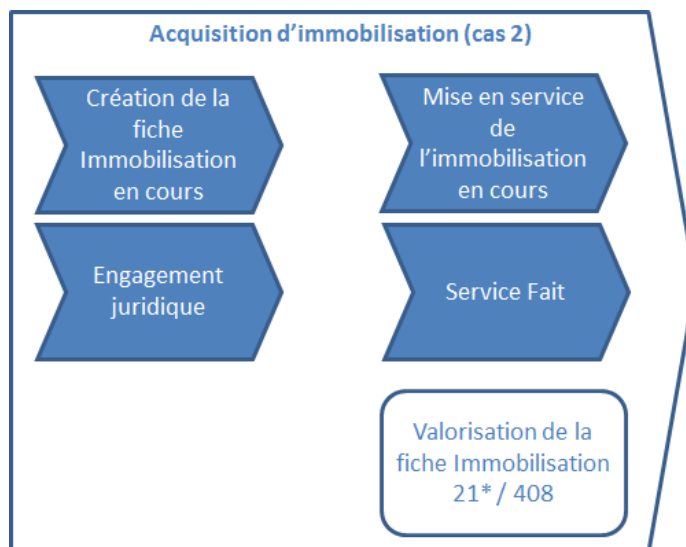
L'acquisition sur immobilisation en cours consiste à inscrire en comptabilité auxiliaire des immobilisations un bien qui est en cours de production par des tiers. Une fiche immobilisation est créée en comptabilité auxiliaire au moment de l'engagement juridique. Cette fiche est alimentée au fur et à mesure des services faits.

Elle est mise à jour au moment de la mise en service du bien. Cette mise en service entraîne l'inscription du bien au bilan en comptabilité générale au compte 21.

L'acquisition sur immobilisation en cours de production suit les étapes suivantes :

- création de la fiche immobilisation : elle intervient de préférence au moment de la notification de l'engagement juridique (premier engagement juridique relatif à l'immobilisation), qui doit référencer au moins une imputation d'un compte d'immobilisation. Aucune écriture n'est générée en comptabilité générale ;
- certification des services faits : ils constituent le fait générateur de l'inscription en comptabilité auxiliaire des immobilisations et en comptabilité générale. Chaque livraison intermédiaire peut donner lieu à certification de service fait par le certificateur du service fait. Le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations est destinataire des pièces justificatives correspondant au bien réceptionné, afin de mettre à jour la fiche immobilisation. La mise à jour de la fiche immobilisation génère l'écriture suivante en comptabilité générale, pour le montant du service fait : débit 23 – Immobilisation en cours par crédit 408 – Fournisseur ;

- mise en service du bien : une fois les travaux achevés, c'est-à-dire une fois toutes les dépenses concourant à l'acquisition de cette immobilisation comptabilisées, la mise en service du bien est réalisée par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Cette mise en service se traduit par une écriture comptable en comptabilité auxiliaire, qui met à jour la comptabilité générale : débit 21 – Immobilisation par crédit 23 – Immobilisation en cours.



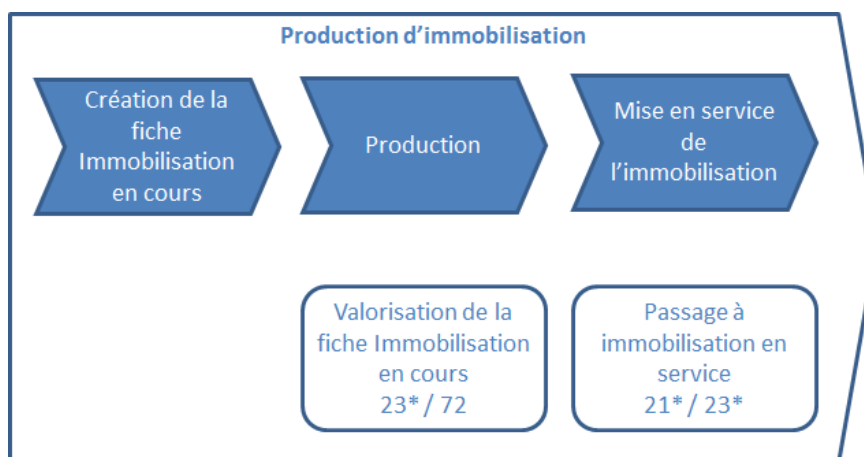
CAS 2 : ACQUISITION D'IMMOBILISATION AVEC MISE EN SERVICE IMMEDIATE

L'acquisition d'immobilisation avec mise en service immédiate consiste à inscrire en comptabilité auxiliaire des immobilisations un bien. Une fiche immobilisation est créée en comptabilité auxiliaire au moment de l'engagement juridique. Cette fiche est valorisée au moment de la certification du service fait, qui vaut mise en service du bien et entraîne l'inscription du bien au bilan en comptabilité générale.

L'acquisition d'une immobilisation mise en service immédiatement suit les étapes suivantes :

- création de la fiche immobilisation au plus tard au moment de la notification de l'engagement juridique. Aucune écriture n'est générée en comptabilité générale ;
- mise en service du bien concomitamment à la certification du service fait : le certificateur du service fait certifie le service fait, ce qui emporte mise en service du bien. Le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations est destinataire des pièces justificatives correspondant au bien réceptionné afin de mettre à jour la fiche immobilisation. La mise à jour de la fiche immobilisation génère l'écriture suivante en comptabilité générale, pour le montant du service fait : débit 21 – Immobilisation par crédit 408 – Fournisseur.

Production d'immobilisation



Un organisme peut produire une immobilisation en interne. Tant que l'immobilisation (bien corporel ou incorporel) n'est pas achevée, les dépenses encourues sont comptabilisées en immobilisation en cours. En cours de production, le compte 23 - Immobilisation en cours est débité en contrepartie du compte 72 - Production immobilisée. Lorsque le bien est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation en service.

Le coût de production se compose du coût d'acquisition des matières consommées, des charges directes de production, des charges indirectes, et de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située, pour les immobilisations corporelles.

Les coûts d'emprunts n'entrent pas dans la détermination du coût de production.

Dans le cas des immobilisations incorporelles, comme les projets informatiques :

- les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle ;
- les opérations qui interviennent pendant le développement de l'immobilisation et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par l'organisme sont comptabilisées en charges au compte de résultat ;
- si, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges.

La production d'immobilisation en interne suit les étapes suivantes :

- création de la fiche immobilisation par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations au démarrage du processus de production. Aucune écriture n'est générée en comptabilité générale ;
- au fur et à mesure de la production des travaux, le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations met à jour la fiche immobilisation. Cette mise à jour génère l'écriture suivante en comptabilité générale, pour le montant des travaux réalisés : débit du compte 23 - Immobilisation en cours en contrepartie du compte 72 - Production immobilisée ;
- mise en service du bien par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Cette mise en service se traduit par une écriture comptable en comptabilité auxiliaire, qui met à jour la comptabilité générale : débit 21 - Immobilisation par crédit 23 - Immobilisation en cours.

Mise en service

La date de mise en service est la date de début du calcul des amortissements. Si des écarts de montants par rapport à l'engagement juridique apparaissent après la date de mise en service, le montant des écarts doit être pris en compte dans le montant de l'immobilisation et le calcul des amortissements mis à jour.

Pour les immobilisations en cours, la mise en service est réalisée dans le système d'information par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Cette opération déclenche le schéma d'écritures comptables de mise en service et solde l'immobilisation en cours. Le comptable auxiliaire des immobilisations s'assure que l'ensemble des attributs de l'immobilisation est renseigné et conforme aux règles de gestion du référentiel.

Dans le même temps, le dossier des pièces justificatives de l'immobilisation produite est constitué par le service gestionnaire des biens lors de la prise en charge physique du bien. Il assure alors la mise à jour de l'application de suivi technique et logistique des biens et transmet le dossier au responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations.

L'immobilisation en service ainsi déclarée poursuit le cycle de la gestion des immobilisations, avec la possibilité de voir sa valeur modifiée par d'éventuelles dépenses ultérieures.

Dépenses ultérieures

Des dépenses peuvent être effectuées ultérieurement à la mise en service d'une immobilisation. Ces dépenses concernent les pièces de sécurité et de rechange, les dépenses pour mise aux normes et/ou en conformité, ou des campagnes de gros travaux.

Le principe de la comptabilisation d'un actif sous forme de composants peut être appliquée de façon généralisée ou partielle. Les organismes qui décomposent déjà leurs actifs continuent d'appliquer cette méthode.

La comptabilisation par composant se traduit par l'enregistrement des dépenses ultérieures sur une fiche immobilisation dédiée, rattachée à l'immobilisation principale. Pendant la durée des travaux/du projet, les dépenses sont enregistrées en tant qu'immobilisation en cours, jusqu'à sa mise en service.

L'opération de mise en service est conduite par le responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations, l'écriture comptable de mise en service générée par cette opération étant validée par le responsable de la comptabilité générale.

La comptabilisation appliquée de façon partielle doit porter sur l'ensemble des immobilisations appartenant à une même catégorie comptable.

Les pièces de sécurité et de rechange

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice.

Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité

Ces dépenses, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif, dans la mesure où elles sont nécessaires à l'entité pour obtenir les avantages économiques futurs des immobilisations liées ou le potentiel des services attendus.

Les dépenses concernées doivent répondre de manière cumulative au trois conditions suivantes :

- dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- imposées par des obligations légales ;
- et dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'organisme.

Les campagnes de gros travaux

Ces dépenses relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'organisme, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif, tels que :

- l'allongement de la durée d'utilisation ;
- l'augmentation de la capacité d'utilisation ;
- la diminution du coût d'utilisation ;
- l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Amortissement et dépréciations

Les amortissements et dépréciations sont toujours initiés par une demande de comptabilisation émanant de l'ordonnateur, même lorsqu'elles sont calculées automatiquement (pour les amortissements) par la comptabilité auxiliaire des immobilisations.

Une dépréciation observée est comptabilisée en charges. La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie la base amortissable de l'actif déprécié et ce faisant, son plan d'amortissement.

Sortie d'immobilisation

Il existe deux grandes catégories de sortie d'immobilisations :

- les cessions génératrices de trésorerie ;
- les cessions, les transferts, ou autres modalités de sorties, non génératrices de trésorerie.

Le fait générateur de la cession correspond à la date du transfert des avantages économiques ou du potentiel de service du bien (en général, à la date d'entrée en jouissance du nouvel acquéreur).

Une fois la sortie effective du bien réalisée, le service métier gestionnaire des biens effectue la mise à jour dans le système de suivi technique et logistique et transmet l'information au responsable de la comptabilité auxiliaire des immobilisations en service pour enregistrer la sortie dans la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Cette action déclenche la génération d'écritures comptables qui sont soumises au contrôle du responsable de la comptabilité générale.

2.2.6.3 Gestion des stocks

Description du processus



Règles de gestion

Un stock est un actif acquis et / ou détenu :

- pour être vendu, ou distribué pour un prix nul ou symbolique, dans le cours normal de l'activité ;
- étant en cours de production ;
- pour être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Les services en cours de prestation constituent également un stock lorsqu'ils correspondent à des services marchands individualisables devant être vendus.

Le système d'information doit permettre d'imputer les entrées, sorties et traitement d'inventaire des stocks.

Les opérations comptables relatives aux stocks sont gérées par le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks.

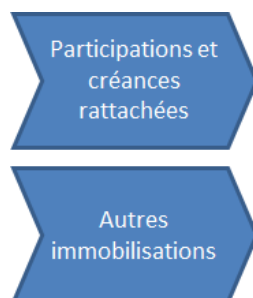
Ces opérations sont :

- entrée de stock au bilan ;
- inventaire ;
- valorisation ;
- dépréciation ;
- sortie de stock.

Pour plus d'informations se reporter à la norme correspondante.

2.2.6.4 Processus Actifs Financiers

Description du processus



Règles de gestion

Les actifs financiers se décomposent en deux catégories ayant chacune leurs règles de gestion propres :

- les participations et les créances rattachées ;
- les autres immobilisations financières.

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle génère sont obtenus.

Les participations et les créances rattachées

Les participations correspondent aux droits que l'organisme détient sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. La détention durable de droits permet d'exercer une influence sur l'entité ou d'en assurer le contrôle et peut prendre la forme d'une détention d'actions, de parts sociales, de droits de vote, etc.

Les créances rattachées à des participations représentent des prêts octroyés à des entités dans lesquelles l'organisme détient une participation.

Constituent également des créances rattachées à des participations, les avances dites consolidables. Au sens financier, ce sont des fonds ayant pour l'organisme qui les a reçus le caractère de capitaux permanents. Pour les organismes qui ont un capital, ces avances sont destinées à être capitalisées. Pour les organismes sans capital, ces avances sont la contrepartie de droits dans l'entité bénéficiaire de l'avance (les avances versées à un groupement d'intérêt public (GIP) sans échéance de remboursement définie constituent des avances consolidables).

Les avances dites « remboursables » constituent également des créances rattachées à des participations.

Les participations et les créances rattachées à ces participations sont suivies au compte 26 – Participations et créances rattachées à des participations.

Les autres immobilisations financières

Les autres immobilisations financières comprennent les autres titres immobilisés, les prêts et les dépôts et cautionnements versés (compte 27 – Autres immobilisations financières).

Le responsable de la comptabilité générale est en charge de la comptabilisation des actifs financiers. Il doit notamment mener les opérations suivantes :

- évaluation initiale des participations et créances rattachées ;
- évaluation à la date de clôture ;
- évaluation à la sortie de bilan ;
- cession de participations ;
- comptabilisation des revenus associés aux participations.

2.2.7 Le processus opérations pour comptes de tiers

2.2.7.1 Description du processus

Le processus « opérations pour comptes de tiers » décrit les modalités de gestion des opérations menées pour comptes de tiers. Ces opérations correspondent notamment :

- aux opérations relatives à la TVA collectée et déductible, imputées sur des comptes de tiers ;
- aux opérations concernant les dispositifs d'intervention gérés par l'organisme sur financement de l'Etat et qualifiées d'opérations « pour comptes de tiers » ;
- aux conventions de mandats mises en œuvre par l'organisme mandataire.

Elles ne doivent en aucun cas avoir un impact budgétaire : l'organisme n'a en effet aucune marge de manœuvre sur de telles opérations (il agit pour comptes d'un tiers). Elles ne consomment donc ni autorisations d'engagement, ni crédits de paiement et ne donnent pas lieu à la constatation de recettes budgétaires²⁰. En comptabilité générale, elles n'impactent ni les comptes de charge, ni les comptes de produits et ne sont tracées qu'en comptes de tiers et de trésorerie.

L'organe délibérant n'ouvre donc pas de crédits ni de recettes budgétaires consacrés aux opérations pour comptes de tiers. Un suivi de ce type d'opération doit néanmoins être effectué. Un tableau spécifique (« tableau des opérations pour comptes de tiers ») est restitué à l'organe délibérant lors du vote du budget primitif et du compte financier.

²⁰ Article 196 du décret GBCP.

Les systèmes d'information doivent être en mesure d'identifier ce type d'opérations et de les suivre de manière appropriée.

2.2.7.2 Rôles et fonctions

Fonction / Rôle	Définition
Responsable de la trésorerie (comptable)	Il est chargé : <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 l'intégration des fonds / versements des fonds aux régisseurs ; • des opérations pour comptes de tiers.
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 vision et en écriture aux comptabilités auxiliaires. Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.

Remarques : le processus opérations pour comptes de tiers est transverse : tous les rôles et fonctions des autres processus sont sollicités.

2.2.7.3 Règles de gestion

Pilotage de la trésorerie

Les opérations pour comptes de tiers ont un impact sur le pilotage de la trésorerie : elles donnent effectivement lieu à encaissement et décaissement non budgétaires.

En cas de non égalité entre les encaissements et les décaissements, un déficit ou un excédent de trésorerie lié aux opérations pour comptes de tiers sera constaté.

Sur le long terme, ce déséquilibre de trésorerie est censé être nul (les opérations pour comptes de tiers, hors TVA, ayant vocation à s'équilibrer).

Sur le court terme en revanche, il peut avoir un impact sur la gestion :

- un excédent de trésorerie lié aux opérations pour comptes de tiers peut effectivement venir équilibrer financièrement un solde budgétaire en déficit ;
- un déficit de trésorerie lié aux opérations pour comptes de tiers peut venir équilibrer financièrement un solde budgétaire excédentaire.

Lors de la prévision et de l'exécution budgétaire, il est donc important de mesurer l'impact de ces opérations sur la trésorerie de l'organisme. Les échéanciers de CP ainsi que le plan de trésorerie de l'organisme devront tout particulièrement en tenir compte.

Certains risques financiers liés à la gestion des opérations pour comptes de tiers doivent également être anticipés afin d'optimiser le pilotage de la trésorerie : un décaissement important lié à une opération pour comptes de tiers ne doit en aucun cas menacer l'équilibre financier de l'organisme en rendant la trésorerie indisponible.

Exécution des opérations pour comptes de tiers

Les opérations pour comptes de tiers concernent principalement deux types d'opérations :

- les opérations relatives à la TVA (elles sont décrites dans le processus « Traitement de la TVA ») ;
- les opérations concernant les dispositifs d'intervention gérés par l'organisme sur financement de l'Etat et qualifiées d'opérations pour comptes de tiers.

Les organismes publics peuvent être amenés à gérer des dispositifs d'intervention. Ces dispositifs, qui sont spécifiques à la sphère publique, sont liés aux missions de service public des organismes. Il s'agit d'aides économiques et sociales versées par les entités publiques. Ces versements effectués, ou à effectuer, interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiées, sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Les catégories de bénéficiaires sont les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et les autres collectivités.

Les dispositifs d'intervention pour comptes de tiers correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité par l'organisme, qui les redistribue sans marge d'appréciation au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Pour que l'opération entre dans la catégorie des dispositifs pour comptes de tiers, trois critères cumulatifs doivent être remplis :

- trois intervenants prennent part au dispositif : le tiers financeur (Etat, Union Européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
- l'organisme public ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision ;
- le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme mais par l'Etat, l'Union Européenne ou une autre entité.

Cette opération est comptabilisée en comptes de tiers.

Les opérations liées aux dispositifs d'intervention pour comptes de tiers donnent lieu à l'émission d'une demande de versement par les services de l'ordonnateur (hors service facturier) :

- en décaissement, la demande de versement suit la même procédure de gestion qu'une demande de paiement : elle est liquidée par l'ordonnateur au vu de pièces justificatives, validée par l'ordonnateur et transmise au comptable pour validation et versement ;
- en encaissement, la demande de versement suit la même procédure de gestion qu'un titre de recette : elle est liquidée par l'ordonnateur au vu de pièces justificatives, validée par l'ordonnateur, transmise au comptable pour validation et transmission au redevable.

En comptabilité budgétaire, aucune écriture n'est passée. En comptabilité générale, seuls le décaissement (débit 4 et crédit 5) ou l'encaissement (débit 5 et crédit 4) donnent lieu à écritures. La validation de la demande de versement par l'ordonnateur ou par le comptable ne donne lieu à aucune écriture de comptabilité générale.

Les opérations liées aux conventions de mandat mises en œuvre par l'organisme mandataire

Un organisme public peut exercer des activités (prestation de services, vente de biens et marchandises, etc.) dans le cadre d'une convention de mandat qui le lie à une autre entité. Les opérations sont alors réalisées par l'organisme public pour le compte de l'entité et doivent être comptabilisées en comptes de tiers.

La procédure de gestion est exactement la même que celle décrite précédemment pour les dispositifs d'intervention pour comptes de tiers : des encaissements et décaissements auront lieu sur la base de demandes de versement émises par l'ordonnateur et prises en charge par le comptable.

Remarque : les opérations gérées selon la technique comptable des ressources affectées disparaissent à partir du 1^{er} janvier 2016. Les opérations anciennement gérées avec cette technique ont vocation à être gérées en opérations pour comptes de tiers ou, le cas échéant, en recettes fléchées. Toutes les conventions de ressources affectées conclues avant cette date et qui ne s'éteindraient pas d'elles-mêmes d'ici le 1^{er} janvier 2016 doivent donc être reclassées soit en opérations pour compte de tiers, soit en recettes fléchées.

2.2.7.4 Pilotage des opérations sur comptes de tiers

Pilotage par la comptabilité générale ou suivi extra-comptable

Les opérations pour compte de tiers, qui ne présentent pas de complexité particulière, peuvent faire l'objet d'un pilotage en comptes de tiers, à travers des subdivisions des comptes de comptabilité générale à un niveau adéquat. Les organismes peuvent utiliser librement les comptes de classe quatre entre eux, afin de tracer tous les événements de gestion qu'ils jugent nécessaires d'enregistrer. Les indus sur opération pour compte de tiers peuvent par exemple être comptabilisés à une subdivision du compte 467.

Les opérations pour comptes de tiers plus complexes peuvent faire l'objet d'un suivi extra-comptable, à l'aide d'un outil indépendant du système d'information de l'organisme ou interfacé avec ce dernier.

Pilotage par la trésorerie

Les variations de trésorerie liées aux opérations pour compte de tiers doivent également être appréhendées à un niveau infra-annuel, dans le cadre du plan de trésorerie. L'organisme doit effectivement être en mesure d'anticiper un éventuel déficit ou excédent de trésorerie lié aux opérations pour compte de tiers à échéance mensuelle.

Le plan de trésorerie, à un niveau infra-annuel, doit distinguer les encaissements et décaissements budgétaires (programmation budgétaire infra-annuelle) des encaissements et décaissements pour compte de tiers.

Pilotage par un module adapté du SI

Les opérations pour compte de tiers les plus complexes peuvent se piloter sur la base d'un module adapté du système d'information.

Ces objets de gestion peuvent remplir les mêmes fonctions que les engagements juridiques, les services faits, les demandes de paiement, etc., mais n'ont pas d'impacts en comptabilités (ils peuvent cependant être corrélés, le cas échéant, à un mouvement de trésorerie ou à un mouvement entre comptes de tiers).

Les opérations pour compte de tiers complexes peuvent par ailleurs faire l'objet d'un suivi sur la base d'une auxiliairisation des comptes de tiers dédiés. La tenue d'une comptabilité auxiliaire permettra de renseigner de manière détaillée les mouvements créditeurs et débiteurs qui interviennent sur chaque compte de tiers.

2.2.7.5 Recouvrement d'indus sur comptes de tiers

L'organisme peut verser à tort des fonds gérés pour compte de tiers à un bénéficiaire final. Il doit alors recouvrer ces fonds dans le cadre d'une procédure d'indus. Le recouvrement doit s'opérer en comptes de tiers. Le recouvrement des indus liés aux opérations pour compte de tiers ne doit pas être retracé au budget de l'organisme ni au compte de résultat par le biais d'un titre de recette ou d'un ordre de reversement. Le recouvrement s'opère via une demande de versement sur laquelle la formule exécutoire a été apposée. Il est possible de subdiviser les comptes de classe 4 afin de tracer les mouvements relatifs au recouvrement des indus.

Le schéma comptable est le suivant (hypothèse d'une convention entre un financeur public et un organisme intermédiaire):

1. Signature d'une convention entre le financeur et l'organisme intermédiaire :

- Débit 443.x - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux
- Crédit 467.XY - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

2. Encaissement des fonds versés par le financeur à l'organisme intermédiaire :

- Débit 5
- Crédit 443.x - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux

3. Versement des fonds par l'organisme intermédiaire au bénéficiaire final :

- Débit 467.XY - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
- Crédit 5

4. Constatation d'un indu pour 200 k€ : envoi d'une demande de versement pour recouvrement d'indu (pas d'impact comptable)

5. Encaissement des fonds lors du recouvrement de l'indu (pour 200 k€) :

- Débit 5
- Crédit 467.XX - Autres comptes débiteurs ou créditeurs – indus



2.2.8 Le processus articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire

2.2.8.1 Description du processus

Les comptabilités budgétaire et générale répondent à des règles et objectifs différents.

Les comptabilités générale et budgétaire répondent à des **principes qui leur sont propres** :

- En comptabilité générale (comptabilité en droits constatés), les règles de rattachement à l'exercice des charges et produits sont la naissance de l'obligation ou du droit. Ce fait générateur entre notamment en ligne de compte pour l'inscription au bilan des actifs et des passifs.
- En comptabilité budgétaire : la consommation des AE est opérée lors de la souscription des engagements, à hauteur du montant ferme. Le critère de rattachement à l'exercice budgétaire est le paiement pour les dépenses (et leur consommation en CP) et l'encaissement pour les recettes.

Ces deux comptabilités donnent lieu à la détermination **d'agrégats distincts sur un même exercice** :

- la comptabilité générale permet notamment de déterminer :
 - le résultat comptable ou patrimonial par différence entre les produits et les charges,
 - la variation du fonds de roulement par différence entre la variation des ressources durables et celle des emplois stables ;
- la comptabilité budgétaire permet de déterminer :
 - le solde budgétaire par différence entre l'encaissement des recettes et le décaissement des dépenses,
 - les restes à payer par différence entre les engagements souscrits sur l'exercice et les exercices passés (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.

Ces règles et objectifs différents sont à l'origine d'écarts entre les comptabilités budgétaire et générale.

Les différentes caractéristiques de ces deux comptabilités donnent lieu aux écarts suivants :

- Il existe des opérations spécifiques à la comptabilité générale comme par exemple les amortissements, les provisions, les dépréciations d'actif / reprises sur provisions et dépréciations d'actif, les charges / produits constatés d'avance, les charges à payer et produits à recevoir qui n'ont pas d'impact en comptabilité budgétaire. Ces opérations spécifiques à la comptabilité générale sont portées par des demandes de comptabilisation.
- 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 selon la comptabilité concernée, que ce soit en dépenses ou en recettes. Par exemple, en recette, un produit mis en recouvrement en N impactera nécessairement le résultat comptable de N pour son montant total alors qu'il n'impactera le résultat budgétaire qu'à hauteur du montant effectivement encaissé.

La bonne articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale est cependant un objectif essentiel pour l'organisme :

- la comptabilité générale doit effectivement fournir des informations utiles pour la compréhension de l'exécution budgétaire (les charges à payer, les provisions, les amortissements sont des éléments portés par la comptabilité générale qui ont ou peuvent avoir une incidence budgétaire sur les années ultérieures) ;
- la comptabilité budgétaire (dépenses et recettes) retrace des opérations qui ont également une incidence sur la situation patrimoniale de l'organisme, et qui doit être retracée en comptabilité.

Pour assurer cette articulation, les systèmes d'information doivent veiller à :

- véhiculer les bonnes informations à travers les objets de gestion ;

2.2.8.2 Rôles et fonctions

En tant que garant de la bonne articulation des comptabilités budgétaire et générale (et analytique) le responsable de la comptabilité générale :

- assure la mise à jour des nomenclatures budgétaires et comptables ;
- contrôle l'impact des objets de gestion sur les deux comptabilités ;
- définit avec l'ordonnateur les automatismes permettant de contrôler la concordance des comptabilités.

Fonction / Rôle	Définition
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 vision et en écriture aux comptabilités auxiliaires. Il valide en comptabilité générale les écritures issues des comptabilités auxiliaires des immobilisations et des stocks.

2.2.8.3 Règles de gestion



Nomenclature par nature

Le besoin d'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire a conduit à définir une correspondance entre les comptes de comptabilité générale et les enveloppes budgétaires par nature.

La plupart des dépenses et recettes budgétaires ayant une incidence sur la situation patrimoniale de l'organisme, les écritures saisies dans le système d'information alimentent les différentes comptabilités. Il est ainsi possible de retracer à partir d'une même dépense ou recette, les impacts en comptabilité budgétaire (consommation d'AE ou de CP ou encaissement), les impacts en comptabilité générale (mouvements au débit ou au crédit d'un ou plusieurs comptes de comptabilité générale du plan comptable des organismes) et les impacts sur la comptabilité analytique, lorsque celle-ci est tenue par l'organisme.



Objets de gestion

Porteurs des imputations budgétaires et comptables, les objets de gestion sont les éléments les plus fins d'articulation entre les deux comptabilités.

Il doit de ce fait être possible de retracer à partir d'un même objet de gestion les impacts en comptabilité budgétaire (consommation d'AE ou de CP et recettes), les impacts en comptabilité générale (mouvements au débit ou au crédit d'un ou plusieurs comptes de comptabilité générale) et les impacts sur la comptabilité analytique.

Les objets de gestion sont par ailleurs spécialisés en fonction de leur impact sur les comptabilités :

- une demande de paiement, une demande de reversement et un titre de recette ont systématiquement un impact dans les deux comptabilités ;
- une demande de réduction ou d'annulation de recette et une demande de correction peuvent avoir un caractère budgétaire ;
- une demande de versement ou une demande de comptabilisation a toujours un impact en comptabilité générale mais jamais en comptabilité budgétaire.

Afin de réduire les écarts entre résultat patrimonial et solde budgétaire, il convient par ailleurs d'être particulièrement attentif à l'apurement régulier des comptes d'imputation provisoires : c'est effectivement le rapprochement de l'encaissement avec le titre de recette qui permet de comptabiliser une recette budgétaire. L'absence de rapprochement régulier entre les titres de recette et les encaissements portés en imputation provisoire contribue à creuser l'écart entre résultat patrimonial et solde budgétaire.

Par ailleurs, le comptable ou l'ordonnateur peuvent réaliser des opérations de corrections. Afin de conserver la cohérence entre les comptabilités budgétaire et générale, il convient de s'assurer que les corrections portées dans une comptabilité ne génèrent pas des écarts avec l'autre comptabilité, ou que ces écarts sont bien tracés et peuvent être expliqués.

Les systèmes d'information peuvent porter des dispositifs d'alerte pour signaler toute discordance entre les comptabilités liée à l'enregistrement d'une correction.



La plupart des dépenses et recettes budgétaires ayant une incidence sur la situation patrimoniale de l'organisme, les actes de gestion saisis dans le système d'information doivent impacter le plus automatiquement possibles les différentes comptabilités sans qu'il soit nécessaire d'effectuer de multiples saisies et en réduisant les tâches de rapprochement.

Le tableau de synthèse budgétaire et comptable

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

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

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

Ce tableau doit permettre également de comprendre l'articulation entre les grands agrégats financiers traditionnels (fonds de roulement, besoin en fonds de roulement, trésorerie) et les nouveaux instruments introduits par la comptabilité budgétaire (solde budgétaire, trésorerie fléchée, restes à payer...).

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

2.2.9 Le processus « compensation légale »

Les cas de compensation légale sont prévus par l'article 1290 du code civil. Dans la mesure où la compensation s'exerce sous certaines conditions et uniquement entre dette et créance (et non entre charge et produit ou entre dépense et recette), l'impact de la compensation en comptabilité budgétaire doit être nul. Il convient en conséquence de comptabiliser l'intégralité de la dépense (donc l'intégralité de la consommation d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement) d'une part, et l'intégralité de la recette d'autre part, indépendamment du flux réel de trésorerie. Ce cas de gestion est dérogatoire aux flux standards de la dépense ou de la recette en comptabilité budgétaire.

Dans un premier temps, le processus se déroule comme un processus classique en dépense et en recette :

- en dépense, un engagement juridique consomme des autorisations d'engagement et porte tous les éléments d'imputations budgétaires et comptables nécessaires ; suite à certification de service fait (débit 6 / crédit 408), une demande de paiement est créée par l'ordonnateur et prise en charge par le comptable (débit 408 / crédit 401) ;
- côté recettes, un titre de recette est émis par l'ordonnateur, et pris en charge par l'agent comptable (débit 411 / crédit 7).

Dans un second temps, l'agent comptable identifie que les critères permettant de faire de la compensation légale sont réunis. Il émet alors un objet de gestion intitulé "demande de compensation". Cette émission solde simultanément et pour le montant des sommes à compenser les comptes de créances et de dettes, en portant

la compensation sur des comptes spécifiques en comptabilité générale, (débit 401 / crédit 4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale ; et débit 4718-1 Autres recettes à classer, compensation légale / crédit 411).

Dans un troisième temps, l'agent comptable valide la demande de compensation. Cette validation solde les comptes de compensation l'un par l'autre (débit 4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale par crédit 4718-1 Autres recettes à classer, compensation légale) et génère les impacts en comptabilité budgétaire pour le montant compensé. La demande de compensation "appelle" les informations portées sur l'EJ d'une part, sur le titre de recette d'autre part, afin de dénouer l'opération sur les bons axes budgétaires et comptables. Dans un quatrième temps enfin, l'agent comptable met en paiement la demande de compensation. Cette mise en paiement vient verser le solde (débit 4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale par crédit 5) et génère les impacts budgétaires à hauteur de ce solde).

Dans un quatrième temps enfin, l'agent comptable :

- soit met en paiement la demande de compensation. Cette mise en paiement vient verser le solde (débit 4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale par crédit 5) et génère les impacts budgétaires à hauteur de ce solde). Le fournisseur est informé de l'opération de compensation.
- soit met en recouvrement la demande de compensation. Cette mise en recouvrement vient recouvrer le solde (débit 5 par crédit 4718-1 Autres recettes à classer, compensation légale) et génère les impacts budgétaires à hauteur de ce solde lors de l'encaissement. Le redevable est informé de l'opération de compensation.

Exemple : dette de 30 € et créance de 20 € envers le même fournisseur/client.

1. Process classique :

- dépense : débit 6 / crédit 408 puis débit 408 par crédit 401 pour 30 €
- recette : débit 411 / crédit 7 pour 20 €

2. Émission d'une demande de compensation par l'agent comptable : débit 401 par crédit "4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale" pour 30 €, puis débit "4718-1 Autres recettes à classer, compensation légale" par crédit 411 pour 20 €.

3. Validation de la demande de compensation par l'agent comptable : débit 4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale pour 20€ par crédit 4718-1 Autres recettes à classer, compensation légale pour 20€. Impacts budgétaires : consommation des CP pour 20 € et constatation d'une recette budgétaire pour 20 €.

4. Mise en paiement de la demande de compensation pour le solde :

- débit "4728-1 Autres dépenses à régulariser, compensation légale" pour 10 €
- crédit 5 pour 10 €

Impact budgétaire : consommation des CP pour 10 €.

Processus dépense			
	Validation d'un engagement juridique	Certification de service fait	Prise en charge de la demande de paiement par le comptable
Impacts comptables	Pas d'impact	Débit 6 / crédit 408 pour 30 k€	Débit 408 / crédit 401 pour 30 k€
Impacts budgétaires	Consommation d'AE pour 30 k€	Pas d'impact	Pas d'impact

Processus recette		Prise en charge d'un titre de recette par le comptable
Impacts comptables		Débit 411 / crédit 7 pour 20 k€
Impacts budgétaires		Pas d'impact

		Processus compensation		
		Émission de la demande de compensation	Validation de la demande de compensation	Mise en paiement de la demande de compensation
Impacts comptables		- débit 401 par crédit 4728-1 pour 30 k€ - débit 4718-1 par crédit 411 pour 20 k€	Débit 4728-1 pour 20 k€ par crédit 4718-1 pour 20 k€.	Débit 4728-1 pour 10 k€ par crédit 5 pour 10 k€
Impacts budgétaires		Pas d'impact	Consommation de CP pour 20 k€ et constatation d'une recette budgétaire pour 20 k€	Consommation de CP pour 10 k€

2.3 L'intégration/remontée des comptes

L'instruction n° 05-058-M9 du 23 décembre 2005 a rendu obligatoires les transferts des données budgétaires et comptables des organismes à l'Infocentre des EPN et des GIP nationaux.

Cette intégration permet de répondre aux enjeux de :

- sincérité du compte 26 de l'Etat, qui retrace les participations et créances rattachées à des participations. Il s'agit d'un enjeu majeur de qualité comptable dans le cadre de la certification des comptes de l'État ;
- établissement du compte des administrations publiques de la comptabilité nationale de la France, par l'INSEE et la Direction générale des finances publiques.

Afin d'assurer une meilleure articulation des calendriers de clôture des comptes de l'État et des organismes, le délai d'approbation des comptes par l'organe délibérant a été réduit : le compte financier doit désormais être arrêté avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture de l'exercice²¹.

Le travail conjoint de l'ordonnateur et de l'agent comptable pour organiser et anticiper les opérations de clôture (par exemple l'organisation d'un arrêté intermédiaire ou d'une pré-clôture des comptes) doit ainsi conduire à respecter strictement le calendrier de reddition des comptes.

²¹ Article 212 du décret GBCP.

A intervalle régulier, les agents comptables se connectent via une connexion sécurisée à l'Infocentre et transmettent des fichiers d'exécution budgétaire et comptable.

Le format de ces fichiers est standardisé. Leur traitement permet de valoriser chaque organisme au compte des administrations publiques.

Les dates de transmission des fichiers, les modalités concrètes ainsi que le format des fichiers sont déterminés par la Direction générale des finances publiques et la Direction du budget.

2.4 La consolidation

A terme, les comptes des organismes pourront faire l'objet d'une consolidation avec les comptes de l'Etat, selon des modalités qui restent à définir. Les systèmes d'information devront alors être en mesure d'offrir les fonctionnalités permettant cette consolidation, soit par intégration, soit par valeur d'équivalence.

3 DOMAINE COMPTABILITE BUDGETAIRE

3.1 Principes de comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire est constituée par :

- la comptabilité des autorisations d'engagement ;
- la comptabilité des crédits de paiement ;
- la comptabilité des recettes ;
- la comptabilité des autorisations d'emplois²².

A la différence des recettes qui sont présentées de manière prévisionnelle, les AE (autorisations d'engagement), les CP (crédits de paiement) et les autorisations d'emplois constituent respectivement la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées pendant l'exercice, la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'exercice²³, et la limite supérieure des emplois de l'organisme²⁴.



A la différence de la comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, la comptabilité budgétaire est, en ce qui concerne les encaissements et les décaissements, une comptabilité de caisse.

Les dépenses budgétaires sont organisées autour de masses budgétaires, spécialisées, limitatives ou non, selon des nomenclatures répondant à des besoins d'analyse. Au titre du décret GBCP, les masses correspondent obligatoirement aux enveloppes limitatives de dépenses de personnel, de fonctionnement, d'investissement et, le cas échéant, d'intervention. Les dépenses budgétaires sont présentées au moins à travers 2 axes d'analyse : la nature et la destination²⁵ ; ces nomenclatures sont présentées dans le paragraphe *infra* relatif aux référentiels.

L'organisation interne de la mise en œuvre de la comptabilité budgétaire relève de règles propres à chaque personne morale de façon à permettre la comparaison entre l'autorisation donnée et son exécution²⁶.

3.2 Référentiels



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

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

L'axe « Organisation budgétaire » permet de décrire la déclinaison du budget sur les structures de l'organisme.

La budgétisation et le suivi budgétaire peuvent être réalisés au croisement des 4 axes, en fonction des besoins de pilotage de l'organisme.

3.2.1 Nomenclature par nature

En dépense, les natures budgétaires correspondent aux enveloppes prévues par le décret (article 178 du décret GBCP).

²² Article 204 du décret GBCP.

²³ Article 180 du décret GBCP.

²⁴ La comptabilité et la budgétisation des emplois ne sont pas traitées dans le présent DPG.

²⁵ Article 178 du décret GBCP.

²⁶ Article 58, alinéa 3 du décret GBCP.

En recette, les natures budgétaires doivent permettre de présenter les recettes conformément à la répartition du tableau des autorisations budgétaires en AE et CP, prévisions de recettes et soldes budgétaires déclinant les recettes globalisées et les recettes fléchées.



3.2.1.1 Nomenclature par nature des dépenses²⁷

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.

Les enveloppes se substituent aux anciens chapitres. 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 enveloppes²⁸.

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.

L'enveloppe de personnel regroupe notamment, outre les dépenses de rémunération principale et accessoire d'activité des personnels employés directement par l'organisme et rémunérés par lui, les cotisations et contributions sociales, les prestations sociales et allocations diverses ainsi que, le cas échéant, les dépenses liées à l'intéressement ou à la participation des personnels et les impositions directement assises sur la masse salariale de l'organisme. En présentation, les contributions employeur au compte d'affectation spéciale de l'Etat pour les pensions (CAS Pension) sont identifiées au sein de cette enveloppe.

L'enveloppe de fonctionnement comprend l'ensemble des dépenses de fonctionnement autres que celles relatives à l'enveloppe de personnel. Elle regroupe notamment les achats de biens dont le montant est inférieur au seuil d'immobilisation applicable à l'organisme ou dont la durée d'utilisation n'excède pas une année, les prestations de services externes et de location, les dépenses liées aux contentieux, les remboursements de mises à disposition de personnel et les dépenses budgétaires liées aux charges financières (notamment les intérêts d'emprunt).

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

Lorsqu'elle est votée par l'organe délibérant séparément de l'enveloppe de fonctionnement, **l'enveloppe d'intervention** retrace les charges d'intervention ou de transfert que l'organisme prend en considération dans son budget.

Il s'agit de versements que l'organisme effectue au profit de bénéficiaires, sans contrepartie directe et comptabilisable attendue de leur part à son propre profit ; ces versements sont qualifiables d' « aides » ou de « soutiens financiers ».

²⁷ Article 178 du décret GBCP.

²⁸ Article 178 du décret GBCP.

Les dispositifs d'intervention sont décrits dans la partie comptabilité générale du fascicule comptabilités du présent DPG.

Caractéristiques de l'enveloppe budgétaire :

L'enveloppe budgétaire est une dotation limitative :

- Elle définit par nature pour l'exercice budgétaire la limite des autorisations budgétaires que constituent les AE et les CP.
- Toute modification (augmentation ou diminution) du niveau des crédits d'une enveloppe, à l'exception des cas d'exercice de la fongibilité asymétrique (cf. *infra*), doit faire l'objet d'un budget rectificatif voté préalablement (budget rectificatif) ou approuvé préalablement (budget rectificatif d'urgence).
- Dans la limite d'un plafond défini pour chaque exercice, l'organe délibérant peut autoriser l'ordonnateur à utiliser les crédits de l'enveloppe des dépenses de personnel pour abonder les autres enveloppes de dépenses, après avis préalable du contrôleur budgétaire. Le budget ainsi rectifié par ce mouvement de fongibilité asymétrique est présenté lors de la réunion la plus proche de l'organe délibérant.



3.2.1.2 Nomenclature par nature des recettes

Les recettes sont regroupées en deux agrégats, les recettes globalisées et les recettes fléchées.

Les recettes globalisées se subdivisent en :

- subvention pour charges de service public ;
- autres financements de l'Etat ;
- fiscalité affectée ;
- autres financements publics ;
- ressources propres.

Les recettes fléchées se subdivisent en :

- financements de l'Etat fléchés ;
- autres financements publics fléchés ;
- mécénats fléchés.

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 de présentation des recettes.

3.2.2 Nomenclature par destination et par origine



3.2.2.1 Nomenclature par destination²⁹

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

La destination indique généralement 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.


²⁹ Article 178 du décret GBCP.

Elle tient compte, le cas échéant, de la structuration du programme budgétaire dont l'organisme relève. Les autorités de tutelle peuvent demander à l'organisme de respecter des normes dans la détermination des destinations, de manière à assurer une cohérence des données et, le cas échéant, à permettre la consolidation pour des organismes ayant des activités proches.

L'axe « Destination » peut être 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 n'est pas recommandé 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 alors 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.

 3.2.2.2 Nomenclature par origine

Les recettes peuvent être déclinées selon une nomenclature par origine lorsque cela s'avère utile à l'organisme pour lui permettre de mettre en œuvre une budgétisation, une programmation et un suivi des recettes selon ses enjeux stratégiques : il peut par exemple s'agir de type de prestations ou d'activités commerciales. Pour ce faire, elle doit pouvoir être déterminée sans ambiguïté lors de l'imputation des recettes.

Le choix de recourir aux origines appartient à l'organisme qui les définit en concertation avec ses tutelles.

Cette logique de présentation et son utilisation pour la budgétisation relèvent d'une bonne pratique permettant d'enrichir le dialogue de gestion.

 **3.2.3 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 et les recettes rattachés à chaque opération sont détaillés et présentés au moins selon les axes « Nature » (pour les dépenses et les recettes), « Destination » (pour les dépenses seulement), et éventuellement « Origine » (pour les recettes) et « Organisation budgétaire » (cf. *infra*). Au sein des

opérations, des contrôles par enveloppe (ou sous-enveloppe) 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.

En particulier, les opérations liées aux recettes fléchées doivent faire l'objet d'un suivi spécifique dès leur commencement et jusqu'à leur achèvement. L'axe « Opération » peut ainsi être utilisé pour identifier les opérations liées à des recettes fléchées et tracer toutes les écritures de comptabilité budgétaire relatives à celles-ci.

En revanche, 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 des recettes) 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.

3.2.4 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 programmation³⁰, 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.

³⁰ Voir le fascicule budget du présent DPG.

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.

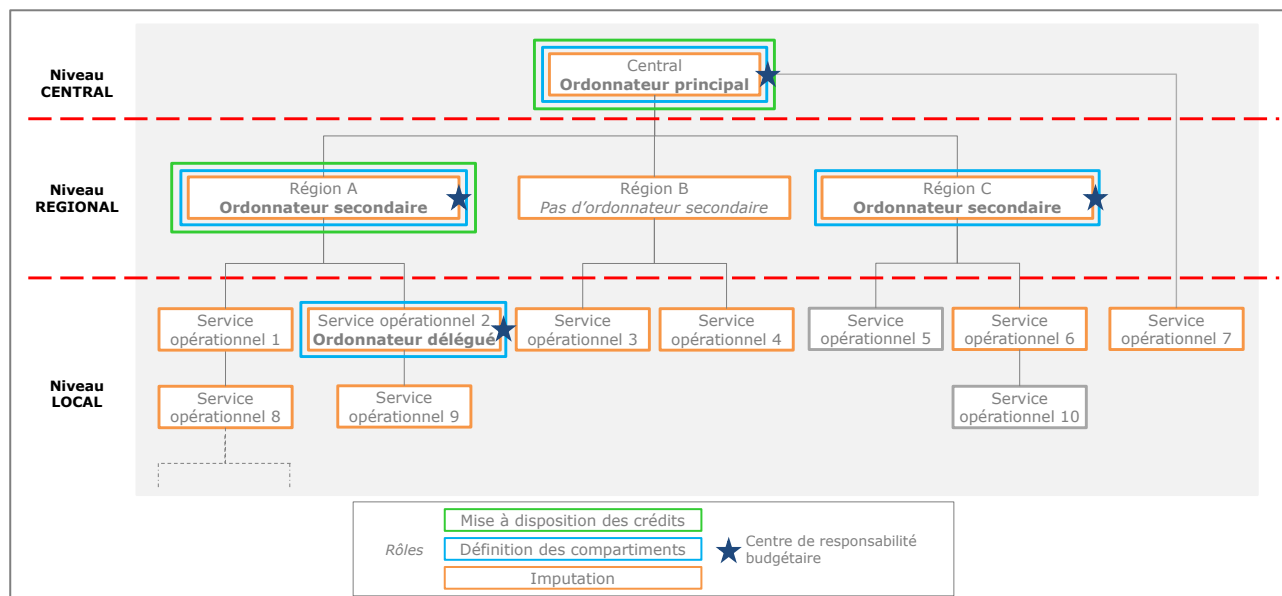
L'ordonnateur secondaire exécute les opérations de dépenses et de recettes qui relèvent de son domaine de compétence. Un ordonnateur secondaire peut être :

- soit un ordonnateur secondaire de droit : son existence est prévue par le texte portant 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 ordonnateur secondaire ou délégué, 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.

L'axe « Organisation budgétaire » est facultatif pour les recettes. En fonction de leurs besoins, les organismes décideront de l'utilité de l'utilisation de cet axe pour la gestion des recettes.

3.2.5 Définition de l'imputation budgétaire

L'imputation budgétaire d'un organisme est définie par l'ensemble des critères budgétaires nécessaires pour tenir sa comptabilité budgétaire, ainsi que pour réaliser la budgétisation et le suivi budgétaire.

Les écritures de comptabilité budgétaire sont effectuées selon les critères suivants :

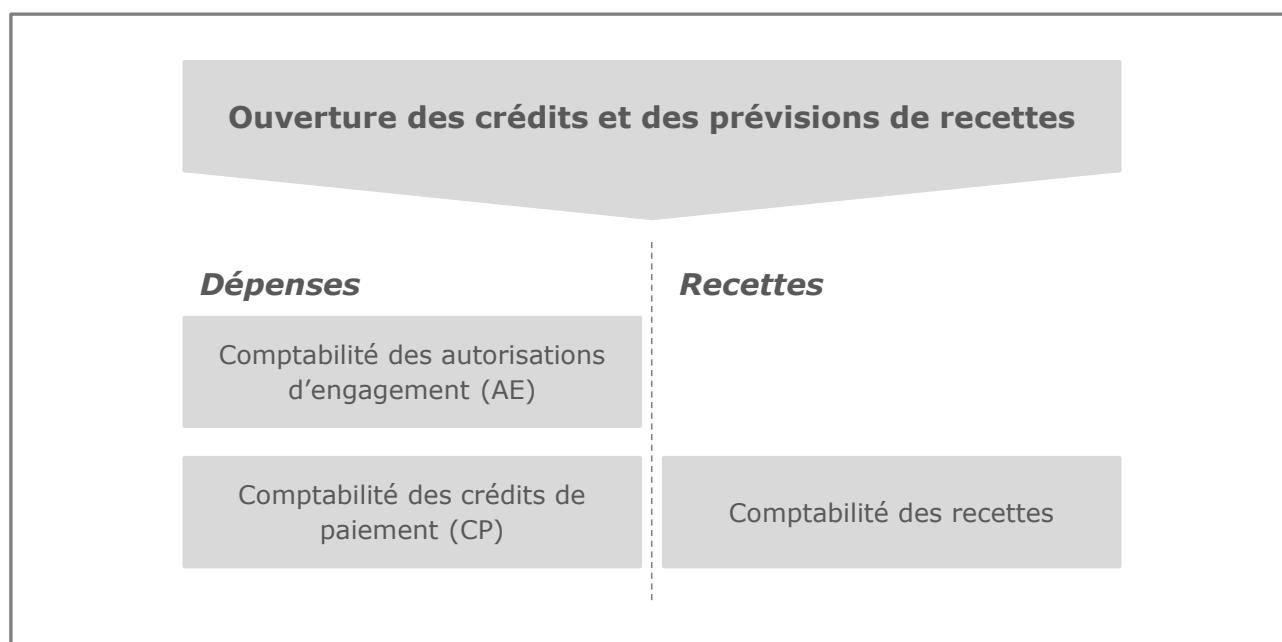
	Dépenses	Recettes
Obligatoires	- Nature - Destination - Opérations (lorsqu'il y en a)	- Nature - Opérations (lorsqu'il y en a)
Recommandés	Organisation budgétaire (dans le cas d'ordonnateurs secondaires notamment)	
Bonnes pratiques		- Origine
Facultatif		- Organisation budgétaire (selon les besoins de l'organisme)

Les systèmes d'information

Le système d'information peut proposer des critères d'imputation optionnels. Ces critères optionnels sont des critères de gestion budgétaire, et non de comptabilité budgétaire : le système doit donc permettre d'obtenir des restitutions de gestion présentant ces critères et des restitutions de comptabilité budgétaire qui ne les incluent pas.

3.3 Le champ de la comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire retrace l'autorisation budgétaire et rend compte de son exécution, en enregistrant l'ouverture puis la consommation des autorisations d'engager, de payer et des autorisations d'emplois, ainsi que les recettes autorisées³¹.



En dépense, la comptabilité budgétaire décrit la mise en place des crédits et retrace leur consommation :

- la **comptabilité des autorisations d'engagements** enregistre l'ouverture des AE (que ce soit au titre du budget initial ou des budgets rectificatifs qui viennent modifier l'autorisation initiale) et la consommation des autorisations d'engagement (AE) ;
- la **comptabilité des crédits de paiement** enregistre l'ouverture et la consommation des crédits de paiement (CP) en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires au moment où elles sont payées.

La différence, à l'issue d'un exercice budgétaire, entre les AE consommées (engagements souscrits sur l'exercice et les exercices passés) et les CP consommés (paiements effectués sur ces engagements) est constitutive des restes à payer. Ils représentent les engagements contractés qui devront être couverts par des CP à consommer (et éventuellement à ouvrir) sur l'exercice en cours et/ou à ouvrir sur les budgets futurs.

La **comptabilité des recettes** enregistre l'exécution des recettes au moment où elles sont encaissées.

La comptabilité budgétaire permet ainsi de déterminer le solde budgétaire par différence entre l'encaissement des recettes et le décaissement des dépenses.

La comptabilité des crédits de paiement et des recettes répond donc à un principe de caisse qui conduit à retracer les seuls événements donnant lieu à encaissement et décaissement.

La **comptabilité des autorisations d'emplois** retrace le plafond des emplois autorisés et sa consommation³².

Par exemple, les réservations d'autorisations d'engagement ainsi que les réserves pour aléas ou pour régies d'avance et les blocages de crédits réduisent le disponible mais ne constituent pas des écritures de comptabilité budgétaire.

³¹ Article 58 du décret GBCP.

³² Les autorisations d'emplois ne sont pas développées dans le DPG.

De même les contrôles effectués sur les compartiments définis de façon plus fine que les axes de comptabilité budgétaire retenus par l'organisme ne relèvent pas de la comptabilité budgétaire, mais de la gestion budgétaire.

Le contrôle du disponible est réalisé par ailleurs dans le système d'information selon une logique de gestion et de pilotage et doit présenter un résultat cohérent avec les écritures de la comptabilité budgétaire.

Les écritures de comptabilité budgétaire sont effectuées selon les axes d'imputation présentés dans le paragraphe *supra* relatif aux référentiels.

3.3.1 Définition des événements budgétaires

3.3.1.1 Présentation des événements budgétaires

La comptabilité budgétaire des dépenses et des recettes enregistre et restitue les opérations de l'organisme dans un système de caisse. Cependant, elle ne porte pas sur l'ensemble des transactions affectant la caisse mais seulement sur les événements qualifiés d'événements budgétaires.

Toutes les opérations réalisées pour comptes de tiers sont exclues de la comptabilité budgétaire.

Elle ne concerne ainsi que la souscription des engagements juridiques, le décaissement des dépenses budgétaires et l'encaissement des recettes budgétaires, en cohérence avec la comptabilité générale qui les retrace dans les comptes de tiers (lors de la constatation des droits et obligations) et les comptes de règlement (lors des encaissements et paiements) appropriés.

Ainsi, le décaissement des dépenses et l'encaissement des recettes de l'organisme sont constitutifs d'événements dits « budgétaires » et mouvementent sa trésorerie.

En dépense, l'événement budgétaire est le décaissement qui donne lieu concomitamment à consommation de CP (sauf exceptions, le rapprochement avec la demande de paiement est immédiat). En recette, l'événement budgétaire est l'encaissement, son inscription en comptabilité budgétaire se fait au moment du rapprochement avec le titre de recette qui permet de connaître la nature budgétaire et de s'assurer du caractère définitif de la recette.

Ainsi, certaines sommes peuvent être encaissées sur un exercice, avoir potentiellement vocation à intégrer le solde budgétaire, mais figurer sur des comptes d'attente du plan comptable des organismes au 31/12/N et donc ne pas être enregistrées en comptabilité budgétaire. Sauf circonstances particulières, ces cas devraient néanmoins être aussi limités que possible dans la mesure où les comptes d'attente de l'organisme doivent faire l'objet d'apurements réguliers et de diligences à l'initiative de l'agent comptable, en association étroite avec l'ordonnateur.

3.3.1.2 Distinction entre événements de comptabilité budgétaire et opérations de trésorerie

Les événements non budgétaires, qualifiés d'opérations de trésorerie, peuvent également affecter la trésorerie. Ces opérations ne sont pas inscrites au tableau des autorisations budgétaires mais intégrées au tableau d'équilibre financier, qui permet de retracer les moyens d'utilisation d'un solde budgétaire excédentaire ou les moyens de couverture d'un solde budgétaire déficitaire.

Les opérations de trésorerie sont strictement définies et délimitées comme étant³³ :

- le mouvement des disponibilités de l'organisme ;
- l'escompte et l'encaissement des effets de toute nature émis au profit de l'organisme ;
- la gestion des fonds pour comptes de tiers ;
- l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et autres dettes de l'organisme.

Les opérations de trésorerie sont présentées en détail dans la partie comptabilité générale du présent fascicule.

³³ Article 196 du décret GBCP.

3.3.2 Mise en place du budget

Les ouvertures relatives à la mise en place du budget (ouverture des crédits et des prévisions de recettes, allocation, ainsi que l'ensemble des mouvements les modifiant) relèvent de la responsabilité de l'ordonnateur principal.

Ouverture des crédits et inscription des prévisions de recettes

L'ouverture des AE et des CP, et l'inscription des prévisions de recettes votés par l'organe délibérant et approuvés par les tutelles se traduit par des écritures de comptabilité budgétaire portant sur le montant et les axes d'imputation.

L'ouverture des crédits et l'inscription des prévisions de recettes découlent des 4 événements suivants :

Budget initial

L'ouverture des crédits et l'inscription de prévisions de recettes sont effectuées selon les montants et les axes d'imputation votés au budget initial.

Budget rectificatif (BR)

Les budgets rectificatifs donnent lieu à des ouvertures supplémentaires ou à des annulations des crédits ouverts au précédent budget voté. Ces mouvements engendrent des écritures de comptabilité budgétaire mettant à jour les crédits ouverts. Le cas échéant, les reports d'AE et de CP sont inscrits dans le premier budget rectificatif de l'exercice et donnent donc lieu à ouvertures supplémentaires.

Le budget rectificatif se substitue au précédent budget voté.

Budget rectificatif d'urgence (BRU)

Les budgets rectificatifs d'urgence donnent lieu à des ouvertures supplémentaires ou à des annulations des crédits ouverts au précédent budget voté. Ces mouvements engendrent des écritures de comptabilité budgétaire mettant à jour les crédits ouverts. Les ouvertures supplémentaires et les annulations sont réalisées après autorisation du budget rectificatif d'urgence par l'autorité chargée du contrôle de l'organisme et après consultation des autorités de tutelles³⁴.

Le BRU fait l'objet d'une approbation dans les formes réglementaires au cours de la plus proche réunion de l'organe délibérant.

Le budget rectificatif d'urgence se substitue au précédent budget voté.

Budget non exécutoire

En cas de non approbation ou non adoption du budget initial à la date d'ouverture de l'exercice, le budget non exécutoire donne lieu à ouverture de crédits et inscription de recettes pour les opérations de dépenses et de recettes strictement nécessaires à la continuité des activités, dans la limite du budget initial de l'exercice précédent.

Dans ce cas, il est nécessaire d'allouer les moyens budgétaires afin de permettre l'exécution de ces opérations. Mais les allocations qui en découlent sont réalisées à titre provisoire, elles ne sont votées de manière globale qu'à l'occasion de la plus proche réunion de l'organe délibérant, et peuvent être amenées à être modifiées après le vote du budget initial.

Le budget initial remplace les crédits ouverts de façon provisoire, les écritures provisoires d'ouverture sont donc contrepassées pour ouvrir les crédits votés au budget initial.

³⁴ Article 177 du décret GBCP.

Cas particulier de budget rectificatif : le vote des reports d'AE et de CP

Il est rappelé que le principe d'annualité des crédits (AE et CP) conduit à interdire tout emploi des crédits inutilisés en fin de gestion.

Toutefois, l'organisme peut faire voter par son organe délibérant, à l'appui d'un budget rectificatif, des reports de crédits qui constituent des aménagements au principe d'annualité des crédits. Les reports de crédits consistent à reporter en N+1 des crédits ouverts sur un exercice N mais non consommés.

Les demandes de reports doivent être justifiées. Il s'agit généralement de dépenses qui n'ont pu être engagées ou dénouées sur l'exercice N et qui devront l'être sur l'exercice N+1.

Dans le cas où la budgétisation (éventuellement via une reprogrammation)³⁵ de ces dépenses n'aura pas été possible dans le cadre du budget initial N+1, avant le vote de celui-ci, des demandes de report pourront être établies pour tous les montants non consommés, tant en AE qu'en CP.

Les demandes de reports doivent préalablement recueillir l'avis du contrôleur de l'organisme, puis faire l'objet d'une explication détaillée, justifiant la non consommation des crédits, auprès de l'organe délibérant qui jugera de la recevabilité de ces éléments avant d'autoriser ou non ces reports.

En revanche, pour les CP disponibles en fin d'exercice, liés à des dépenses dont le service fait est certifié à la clôture, la seule condition de report est la décision de l'organe délibérant les entérinant.

Après annulation sur l'exercice au titre duquel ils ont été inscrits, les crédits reportés viennent augmenter le plafond de dépenses des enveloppes concernées de l'exercice suivant. Ils sont intégrés aux écritures relatives au budget rectificatif voté par l'organe délibérant.

Les règles de gestion des reports sont précisées par circulaires.

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

Pour les EPSCP, les crédits ouverts au titre d'un budget ne créent aucun droit au titre du budget suivant. L'ordonnateur peut toutefois reporter sur l'exercice budgétaire tout ou partie des crédits relatifs aux tranches annuelles non exécutées des opérations pluriannuelles en cours. Le montant des reports est ratifié par l'organe délibérant à l'occasion du premier budget rectificatif (article R719-57 du code de l'Éducation).

En comptabilité budgétaire, les écritures de substitution du budget voté au budget précédent doivent être visibles.

Dans tous ces cas, le système d'information doit pouvoir tracer l'historique et permettre de restituer les écarts entre deux budgets votés.

Les écritures de modification des crédits ouverts doivent être datées du jour de la décision où elles sont applicables : avis du contrôleur budgétaire pour la fongibilité asymétrique, complétée pour information de la date de présentation à l'organe délibérant, autorisation du contrôleur budgétaire ou des autorités de tutelle pour le BRU, complétée pour information de la date à laquelle l'organe délibérant l'a entérinée, date où le budget initial ou rectificatif devient exécutoire, 1er janvier pour le budget non exécutoire.

Imputations budgétaires :

Lors des écritures d'ouverture, chacune des autorisations de dépense est rattachée aux axes définis pour la mise en place du budget, à savoir de façon obligatoire à une nature, une destination et, le cas échéant, à une opération.

De même, les prévisions de recettes sont au moins rattachées à une nature et, le cas échéant, à une opération. Les autres axes d'imputation peuvent être indiqués à titre indicatif, dans une logique de gestion et de pilotage.

³⁵ Cf. *infra* : principe de l'annualité. Les reports, qui constituent des exceptions au principe de l'annualité budgétaire peuvent être abandonnés au profit d'une reprogrammation budgétaire qui prend en compte les décalages de l'exécution et les retraduits par des abondements budgétaires pris en compte par le vote du budget suivant (BI ou BR).

La qualification des axes d'imputation est présentée dans le présent fascicule (paragraphe *supra* relatif à la définition de l'imputation budgétaire).

Allocation des crédits

A la suite du vote des budgets, une allocation ou une réallocation de crédits est effectuée jusqu'au niveau des CRB.

L'allocation est réalisée en référence aux axes budgétaires pertinents de l'organisme : nature, destination, organisation et, le cas échéant, opération.

C'est au croisement de ces mêmes axes que le CRB peut définir des contrôles limitatifs.

Dans les cas où l'allocation des crédits mouvemente les axes retenus par l'organisme pour établir sa comptabilité budgétaire, elle donne lieu à des écritures de comptabilité budgétaire.

Modification d'un crédit ouvert sur l'une ou plusieurs de ses caractéristiques fondamentales

La modification du montant ou de l'imputation des crédits ouverts sur l'un ou plusieurs des axes obligatoires de comptabilité budgétaire donne lieu à une écriture de comptabilité budgétaire, afin d'assurer le suivi des écarts par rapport aux autorisations données par l'organe délibérant.

Les écritures de modification des crédits ouverts peuvent résulter des 4 événements suivants :

Fongibilité à l'initiative de l'ordonnateur (virements infra-enveloppe)

Les mouvements de crédits à l'intérieur d'une enveloppe limitative, ayant un impact sur les axes de comptabilité budgétaire définis par l'organisme, donnent lieu à écriture de comptabilité budgétaire indiquant les modifications de montant et d'imputations.

Par exemple, un virement pourra être effectué au sein d'une enveloppe entre deux destinations. Ce virement ayant un impact sur un axe de comptabilité budgétaire³⁶ (la destination), une écriture de comptabilité budgétaire devra être réalisée.

Fongibilité asymétrique

Le redéploiement de crédits budgétaires de l'enveloppe de personnel vers les enveloppes de fonctionnement, d'intervention et d'investissement donne lieu à écriture de comptabilité budgétaire retraçant les modifications de montant et d'imputations (sur les axes obligatoires de comptabilité budgétaire).

Budget rectificatif (ordinaire ou d'urgence)

Les budgets rectificatifs donnent lieu à des ouvertures complémentaires ou à des annulations des crédits ouverts au précédent budget voté. Ces mouvements sont présentés plus haut et engendrent des écritures de comptabilité budgétaire mettant à jour les crédits ouverts.

Modifications des prévisions de recettes

Les modifications des prévisions de recettes, qu'elles donnent lieu à un budget rectificatif ou non, sont enregistrées via des écritures de comptabilité budgétaire, suivant les axes budgétaires retenus par l'organisme (nature et, le cas échéant, origine et opération).

Ces écritures modifient les prévisions de recettes inscrites. Lorsqu'elles sont issues d'un budget rectificatif, elles sont datées dans les mêmes conditions que les opérations de dépenses inscrites sur le même budget rectificatif. Sinon elles sont datées du jour de la décision où la modification a été effectuée.

³⁶ Obligatoirement nature, destination et opération. Sur décision de l'organisme, les axes « Organisation budgétaire » et « Origine » seront utilisés.

3.3.3 Comptabilité des dépenses

3.3.3.1 Les autorisations d'engagement (AE)

La comptabilité des autorisations d'engagement a vocation à retracer la consommation des autorisations d'engagement ouvertes par le budget ainsi que l'ensemble des mouvements liés à ces engagements.

Définition des engagements

« L'engagement (ou engagement juridique) est l'acte par lequel [un organisme] crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense »³⁷.

Les écritures de comptabilité budgétaire avec impact sur les autorisations d'engagement

La comptabilité budgétaire permet de suivre les AE annuelles et leur consommation par des engagements, et de déterminer ainsi, par différence, le montant des AE disponibles sur chaque enveloppe budgétaire.

Par ailleurs, le suivi des engagements pluriannuels effectués au cours des années antérieures et de l'année courante, et de l'ensemble des paiements effectués au titre de ces engagements, permet de déterminer les restes à payer. Ces restes à payer se traduisent soit par des paiements effectués au cours de l'année en cours (dans la limite des CP de l'année disponible), soit par des paiements à prévoir au cours des exercices ultérieurs (paiements qui devront être autorisés grâce à des ouvertures de CP).

La comptabilité budgétaire doit également permettre de suivre les retraits d'engagements ainsi que les écarts par rapport à l'autorisation donnée par l'organe délibérant.

Le principe d'annualité des AE

Les AE s'inscrivent dans le cadre de l'annualité. Cela signifie que les AE votées au titre d'un budget et non consommées au cours de l'année correspondante ne sont pas reconduites en fin de l'exercice sauf reports éventuels. Pour autant les AE peuvent avoir une portée pluriannuelle dès lors qu'elles sont consommées : elles permettent en effet de couvrir des engagements souscrits sur un exercice mais qui s'exécutent et donnent lieu à des paiements sur un ou plusieurs exercices. 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 cependant des exceptions avec le mécanisme de reports : « *Au vu des justifications produites devant lui, l'organe délibérant peut, après avis du contrôleur budgétaire, décider de reporter les autorisations d'engagement et les crédits de paiement autres que ceux mentionnés à l'article 184, non consommés à la fin d'un exercice. Cette décision fait l'objet d'un budget rectificatif* »³⁸. 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.

L'impact des écritures de comptabilité budgétaire sur les consommations d'AE est relatif à :

- la consommation des AE ;
- les retraits d'AE.

³⁷ Article 30 du décret GBCP.

³⁸ Article 185 du décret GBCP.

Consommation des AE

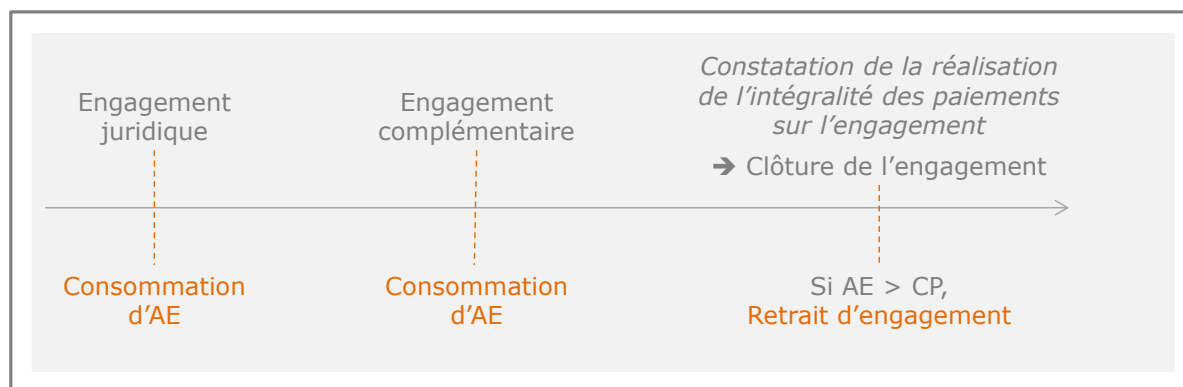
Ce sont les engagements juridiques (par exemple signature d'un bon de commande, ou d'un contrat) qui, l'année de leur souscription, sauf exception, consomment les AE ; ils matérialisent la naissance de l'obligation, de laquelle résultera une dépense.

Les engagements qui consomment les AE sont en principe des engagements envers des tiers, au sens d'entités ayant une personnalité juridique différente de celle de l'organisme. **La notion d'engagement comptable consommant globalement les crédits préalablement ou concomitamment à un ou plusieurs engagements juridiques disparaît.** C'est l'engagement juridique qui consomme directement les AE.

L'engagement réalisé au cours de l'année consomme l'autorisation et diminue les crédits disponibles pour engager. Les paiements qui interviennent éventuellement au cours d'exercices ultérieurs sont la conséquence de l'engagement.

Le montant à retenir pour la budgétisation et la consommation des AE est le montant ferme des engagements réalisé avec un tiers connu pour une durée déterminée. Cela correspond à ce qui est financièrement quantifié de manière certaine dans l'acte d'engagement que l'organisme devra payer « quoi qu'il arrive » (sauf non réalisation de la prestation prévue).

Retrait d'engagement



Des retrait d'engagement sont nécessaires en cas de disparition de l'obligation ou après dénouement de l'engagement juridique lorsque les consommations de CP ont été inférieures aux consommations d'AE.

Il convient de différencier deux cas de figure, lorsque :

- Le retrait d'engagement a lieu sur le même exercice que celui de l'engagement: les AE sont restituées sur les enveloppes budgétaires sur lesquelles la consommation initiale a eu lieu, à hauteur du montant du retrait d'engagement.
- Le retrait d'engagement a lieu sur un exercice ultérieur à celui de l'engagement : les AE ne sont pas restituées, sauf dans les cas expressément visés dans le recueil des règles budgétaires des organismes dans la partie 4. Dépenses. Le système d'information doit permettre d'identifier les retrait d'engagement d'exercices antérieurs.

Si aucune autre opération n'est attendue sur l'EJ, et que la consommation d'AE est égale à la consommation de CP, l'EJ est considéré comme « soldé ».

Si l'EJ est soldé et que le processus de dépense est dénoué (service fait certifié et DP payée), le système d'information pourra donc proposer à l'ordonnateur la clôture de l'engagement concerné.

La clôture d'un engagement ne constitue pas une écriture de comptabilité budgétaire, en revanche, elle permet de verrouiller l'engagement juridique en empêchant :

- la modification de l'objet de gestion (imputations, montant, etc.) ;
- la création d'objets rattachés : service fait et demande de paiement ;
- les écritures en comptabilité budgétaire.



Il est recommandé de solder les engagements (ajustement du montant de l'EJ pour aligner la consommation d'AE sur la consommation de CP) et de clôturer les EJ, au fil de l'eau, afin d'améliorer la visibilité sur les disponibilités en AE et sur les restes à payer.

Le système d'information doit assurer la traçabilité de ces opérations.

Les EJ, comme les autres objets de gestion, doivent être mis à jour au fil de l'eau en fonction des différents événements de gestion liés au processus de la dépense (commande, réception, facturation, paiement, etc.).

Le fait générateur de la consommation des autorisations d'engagement

Principe général

« Les autorisations d'engagement sont consommées par la souscription des engagements à hauteur du montant ferme pour lequel l'organisme s'engage auprès d'un tiers. »³⁹

Pour consommer les autorisations d'engagement correspondantes, un engagement juridique doit permettre d'identifier un tiers précis, être de durée déterminée (elle peut être pluriannuelle) et préciser un montant de dépense ferme.



A des fins de qualité de la comptabilité budgétaire, la consommation des AE doit avoir lieu au plus près du fait générateur, à savoir l'engagement juridique.

La consommation des AE par l'engagement juridique n'entraîne pas de réservation de crédits de paiement, ces derniers ne seront mobilisés qu'au moment du paiement effectif des dépenses.

Illustrations d'application du principe général

Pour les marchés, le fait générateur et le montant à engager dépendent du type de marché. En principe, le fait générateur est la notification du marché et le montant de l'engagement est celui que l'organisme devra payer de façon certaine (si le service est fait dans les conditions figurant au marché), y compris, le cas échéant, une indemnité de dédit.

Pour les marchés à bons de commande, l'acte qui engage l'organisme est l'émission du bon de commande ; c'est donc ce dernier qui est le fait générateur du rattachement de l'engagement à l'exercice. Chaque bon de commande fait l'objet d'un engagement juridique à hauteur de son montant. Un engagement ne peut être rattaché à plusieurs bons de commande. Le marché à bons de commande se traduira ainsi en plusieurs engagements.

Pour les dépenses d'intervention, les faits générateurs sont différents selon qu'il s'agit de droits à prestation ouverts à des bénéficiaires en vertu de régimes légaux ou réglementaires, ou de décisions à caractère discrétionnaire donnant lieu à décision attributive de subvention (acte unilatéral, convention) :

- dans le premier cas, le fait générateur de l'engagement est la constatation par l'organisme de l'ouverture des droits au bénéficiaire. Le montant de l'engagement est soit le montant annuel à payer si le dispositif est de durée indéterminée, soit le montant total de l'aide si le dispositif est de durée déterminée, même si celui-ci est pluriannuel ;
- dans le deuxième cas, le fait générateur est la décision attributive par l'organisme, même dans le cas où le versement est conditionné à la réalisation de certaines obligations par le bénéficiaire. Le montant

³⁹ Article 206 du décret GBCP.

de l'engagement est celui de l'aide discrétionnaire accordée dans la mesure où le montant peut être déterminé de façon certaine.

L'ensemble des cas de gestion décrivant les règles de consommation d'AE et de CP sont traités dans le fascicule dépense du présent DPG.

Exceptions :

Certaines dépenses ne donnent pas lieu à consommation des AE au moment de l'engagement juridique (par exemple, frais de mission, impôts et taxes, etc.).

Pour ces dépenses, l'engagement n'a pas les caractéristiques budgétaires nécessaires pour consommer l'AE :

- lorsque l'un des trois critères de l'engagement (montant ferme, tiers connu et durée déterminée) n'est pas rempli :
 - le montant de la dépense ne peut être déterminé de façon certaine avant la facturation (exemple : certains contrats conclus pour les fluides pour lesquels l'abonnement est facturé avec la consommation),
 - la période pendant laquelle la dépense est due est indéterminée (exemple : bail à durée indéterminée), d'où il résulte une impossibilité de déterminer le montant total de l'engagement,
 - le tiers ne peut être déterminé (cas de certaines dépenses d'intervention constitutives de droits à prestation ouverts en vertu de régimes légaux ou réglementaires) ;
- lorsque la volumétrie des actes pour des montants unitaires faibles est disproportionnée par rapport aux enjeux financiers (exemple : frais de missions et de déplacements).

Dans ces cas, les AE sont consommées au moment de la validation par l'ordonnateur (ou le comptable dans le cas des services facturiers⁴⁰) de la demande de paiement, qui vaut alors certification du service fait. La consommation des CP afférents a lieu pour le même montant au moment de la mise en paiement.

La liste des dépenses sans engagement préalable et leurs modalités d'enregistrement sont arrêtées par le ministre chargé du budget.

La responsabilité de la comptabilité des autorisations d'engagement

L'ordonnateur est chargé de la comptabilité des autorisations d'engagement. Il peut confier la tenue de la comptabilité des autorisations d'engagement à l'agent comptable⁴¹.

Dans le cadre de corrections directes en comptabilité budgétaire, lorsque l'opération concernée est dénouée (paiement réalisé), il est recommandé qu'il n'y ait qu'un seul acteur en charge de la validation des écritures, à savoir l'agent comptable. L'unicité de l'acteur permet d'éviter une décorrélation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. Les écritures passées dans ce cadre ont fait l'objet d'un examen et d'une approbation par l'ordonnateur et le comptable.

3.3.3.2 Les crédits de paiement (CP)

Les dépenses se traduisent en général par des flux financiers sortant de la caisse de l'organisme.

Toutefois, tous les flux financiers ne constituent pas des dépenses budgétaires (opérations de trésorerie telles que définies dans le paragraphe *supra* portant sur la distinction entre événements de comptabilité budgétaire et opérations de trésorerie).

Les dépenses donnent lieu à un décaissement effectif ; les charges calculées et les charges non décaissées ne constituent donc pas des dépenses.

⁴⁰ Dans le cas des services facturiers, le traitement de ces dépenses donne lieu à la rédaction d'un contrat de service entre l'ordonnateur et le comptable, voir fascicule dépense du présent DPG.

⁴¹ Article 208 du décret GBCP.

Définition des crédits de paiement

Les CP constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés au titre des années antérieures ou de l'année courante (consommation d'AE des années antérieures ou de l'année courante).

Les écritures de comptabilité budgétaire impactant la disponibilité des crédits de paiement

Le principe d'annualité des CP

Les CP sont également soumis au principe d'annualité.

Comme pour les AE, le principe d'annualité des CP admet certaines exceptions avec le mécanisme de reports : « *Les crédits de paiement non consommés en fin d'exercice peuvent être reportés, sur décision de l'organe délibérant, dans la limite des dépenses pour lesquelles le service fait a été certifié au cours de l'exercice, et dont le paiement n'est pas intervenu.* »⁴²

Par ailleurs, pour les CP non consommés dont les dépenses n'auraient pas fait l'objet d'une certification du service fait, l'organe délibérant peut également, après avis du contrôleur budgétaire et sur la base des justifications, décider de les reporter à travers la validation d'un budget rectificatif⁴³.

Cependant le paiement des dépenses pour lesquelles le service fait a été constaté mais qui n'est pas intervenu sur l'exercice passé et qui est exigible au début du nouvel exercice est indépendant des opérations de report des CP. Par application du principe de fongibilité des crédits, ce paiement peut être réalisé via une consommation de CP votés au budget initial de l'organisme (la limitativité des compartiments budgétaires à des niveaux trop fins entrave cette possibilité).

Les reports devant faire l'objet d'un budget rectificatif, les crédits liés aux reports ne sont pas ouverts avant le vote du budget rectificatif par l'organe délibérant. La reprogrammation des CP et sa prise en compte dans le budget rectificatif suivant permet de parvenir au même résultat, dans le respect du principe d'annualité budgétaire.

Consommation de CP

La consommation des CP retrace les décaissements liés à l'exécution budgétaire.

Ce sont donc les décaissements qui donnent concomitamment lieu à consommation de CP :

- les CP sont consommés au fur et à mesure des décaissements. La consommation des CP est enregistrée en comptabilité budgétaire au moment du rapprochement du décaissement et de la demande de paiement, pour le montant décaissé ;
- en cas d'anomalie dans les opérations d'encaissement par le fournisseur, les opérations de régularisation n'ont pas d'impact en comptabilité budgétaire.

Le montant total des décaissements effectués au titre d'un engagement est plafonné par le montant des AE consommées au titre de cet engagement, par le montant du service fait et par les CP ouverts sur les enveloppes budgétaires par nature correspondantes.

Le fait générateur de la consommation des crédits de paiement

Principe général

Les dépenses consomment les crédits de paiement du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées⁴⁴.

Les dépenses sont donc enregistrées en comptabilité budgétaire au moment de leur décaissement via une écriture de consommation de CP.

Application du principe général

⁴² Article 184 du décret GBCP.

⁴³ Article 183 du décret GBCP.

⁴⁴ Article 205 du décret GBCP.

Pour les dépenses avec demande de paiement préalable, le fait générateur de la consommation des CP est le rapprochement entre la demande de paiement et le décaissement.

Pour les dépenses sans ordonnancement préalable, le décaissement est réalisé avant émission de la demande de paiement : la consommation des CP n'est donc pas réalisée au moment du décaissement (faute d'avoir connaissance des imputations budgétaires portées par la demande de paiement), elle ne peut avoir lieu qu'au moment du rapprochement entre le décaissement et la demande de paiement.

L'ensemble des cas de gestion sont traités dans le fascicule dépense du présent DPG.

Les CP sont consommés par les décaissements budgétaires de l'exercice N, quel que soit l'exercice au cours duquel la dépense a été engagée et le service fait certifié.

Les charges et immobilisations à payer de N décaissées en N+1 consomment les CP du budget N+1.

Elles ne contribuent donc pas à la formation du solde d'exécution budgétaire de N mais seront intégrées au solde budgétaire de N+1 lors de leur décaissement effectif. Ainsi les CP ouverts en N+1, qui intègrent notamment les CP reportés, seront consommés par les paiements réalisés sur l'exercice N+1.

La responsabilité de la comptabilité des crédits de paiement

L'agent comptable est chargé de la comptabilité des crédits de paiement et des recettes⁴⁵.

3.3.4 Comptabilité des recettes

3.3.4.1 Définition des recettes

Description des recettes

Les recettes se traduisent en général par des flux financiers entrant dans la caisse de l'organisme. Toutefois, tous les flux financiers ne constituent pas des recettes budgétaires, on parle alors d'opérations de trésorerie. Leur montant prévu au budget a un caractère évaluatif.

Principes généraux relatifs aux recettes : les recettes globalisées et les recettes fléchées

Toutes les recettes, qu'elles émanent d'activités lucratives ou non lucratives, doivent être incluses dans les prévisions budgétaires.

Les recettes, dont le montant est évaluatif, se distinguent en deux grandes catégories :

- **Les recettes globalisées** : une recette est globalisée par principe.

Exemples : la subvention pour charges de service public versée aux opérateurs, les subventions de fonctionnement de l'État versées aux organismes non opérateurs, la fiscalité affectée (sauf cas particuliers), les autres subventions publiques et dotations de l'État sans destination spécifique et la plupart des ressources propres.

- **Les recettes fléchées** : une exception au principe. Il s'agit de recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement.

Une recette « fléchée » peut expliquer un déséquilibre budgétaire, au titre d'un ou plusieurs exercices, lié à un décalage temporel entre le décaissement des dépenses et l'encaissement des recettes fléchées les finançant. Aussi en cas de préfinancement par le tiers financeur, l'organisme dispose temporairement d'un excédent de trésorerie. Dans le cas contraire, lorsque le préfinancement d'une opération sur recette fléchée est réalisé par l'organisme, il est nécessaire que celui-ci dispose par

⁴⁵ Article 208 du décret GBCP.

ailleurs de la trésorerie nécessaire pour faire face à ce besoin temporaire. Les opérations liées aux recettes fléchées peuvent être partiellement autofinancées.

Exemples : dotation en fonds propres de l'État destinée à un investissement spécifique, financement reçu dans le cadre des investissements d'avenir, financement des contrats de recherche, mécénat dédié à une opération spécifique, etc.

La liste des opérations éligibles au fléchage est fixée pour chaque organisme en fonction de son activité. Chaque organisme doit établir une liste des recettes fléchées, soumise à l'approbation des tutelles au moment du budget initial, à l'occasion de chaque budget rectificatif et à l'occasion du compte financier.

Les ressources affectées disparaissent au profit :

- des recettes fléchées (cf. description ci-dessus) ;
- des recettes pour comptes de tiers : ces recettes ne sont pas budgétaires.

3.3.4.2 Les mouvements relatifs aux recettes

Les écritures de comptabilité budgétaire impactant les recettes portent uniquement sur l'enregistrement des encaissements.

L'encaissement déclenche une écriture de comptabilité budgétaire dès lors qu'il est rattaché à un titre de recette permettant ainsi de confirmer le caractère certain et définitif de la recette. A contrario un encaissement n'ayant pu être rapproché d'un titre de recette ne déclenchera pas d'écriture budgétaire.

Les encaissements réalisés sont rapprochés des prévisions de recettes.

Les recettes budgétaires sont enregistrées pour le montant effectivement perçu.

Exception au principe : dans le cas d'une annulation ou d'une réduction de recette faisant suite à une erreur sur titre de recette constatée avant l'encaissement du titre initial et donnant lieu à reversement, la recette est directement enregistrée en comptabilité budgétaire pour son montant net (montant encaissé moins reversement effectué).

Les cas de gestion correspondant aux différentes configurations sont présentés dans le fascicule recette du présent DPG.

3.3.4.3 Le fait générateur du rattachement à l'exercice des recettes

Les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées⁴⁶.

Si le fait générateur de l'inscription des recettes en comptabilité budgétaire est l'encaissement, l'enregistrement en comptabilité budgétaire intervient lors du rapprochement avec le titre de recette. Les recettes peuvent ainsi être comptabilisées selon deux hypothèses :

1. La recette est encaissée après émission du titre de recette. Le rapprochement de l'encaissement et du titre de recette génère l'écriture en comptabilité budgétaire.
2. La recette est encaissée avant émission du titre de recette⁴⁷. Elle est enregistrée en comptabilité générale sur des comptes d'imputation provisoire. L'ordonnateur émet un titre de recette au vu des informations détenues par l'agent comptable. Le rapprochement de l'encaissement et du titre de recette permet l'écriture en comptabilité budgétaire et l'apurement du compte d'imputation provisoire en comptabilité générale. Il est indispensable d'apurer à intervalle régulier les comptes d'imputation provisoire afin d'identifier les recettes encaissées et d'impacter la comptabilité budgétaire.

⁴⁶ Article 205 du décret GBCP.

⁴⁷ Ce type de recette correspond notamment aux recettes au comptant et aux recettes perçues spontanément par l'agent comptable, comme des dons et legs.

Sont constitutifs de recettes de l'année N, les encaissements budgétaires de l'exercice N (dès lors qu'il est certain qu'ils sont définitivement acquis à l'organisme) quel que soit l'exercice au cours duquel a été constatée la créance.

3.3.4.4 La responsabilité de la comptabilité des recettes

L'agent comptable est chargé de la comptabilité des crédits de paiement et des recettes⁴⁸.

3.4 Présentation et restitutions de comptabilité budgétaire

Afin de permettre la comparaison avec les prévisions, les restitutions de comptabilité budgétaire doivent adopter une présentation identique à celle des budgets votés. Ce principe entraîne la nécessité de présenter cette comptabilité au moins par nature (enveloppes) et par destination pour ce qui concerne les données relatives aux consommations de crédits et opérations.

Les données sur les recettes sont présentées suivant les axes et nomenclatures utilisés pour le budget soumis au vote de l'organe délibérant. Les organismes ayant souhaité organiser leur comptabilité budgétaire selon d'autres axes (organisation, opérations, et origine pour les recettes) pourront les intégrer dans leurs restitutions.

Cette obligation concerne le niveau minimum de présentation des états comptables, elle n'interdit pas de publier des états de suivi budgétaire plus détaillés. De ce point de vue la seule obligation qui s'impose pour la tenue des comptes est de permettre l'établissement des états demandés.

Dès lors que cette obligation est satisfaite, l'intérêt d'établir des états plus détaillés ou de fixer des règles de tenue des comptes visant également d'autres objectifs doit s'apprécier au regard des besoins de contrôle et de gestion. Des restitutions de suivi budgétaire peuvent être effectuées à des niveaux plus détaillés ou sur des périmètres différents, pour satisfaire ces besoins.

Il est nécessaire que ces états supplémentaires soient cohérents avec les données de comptabilité budgétaire. N'étant pas destinés à la communication aux tiers et répondant à des besoins spécifiques qui ne relèvent pas directement de la problématique de la comptabilité budgétaire, ces états peuvent utiliser des normes adaptées à leurs objectifs propres. Cependant dès lors qu'ils présentent des données de comptabilité budgétaire, ces dernières doivent être établies suivant les normes présentées dans le fascicule.

Les besoins de gestion peuvent conduire à étendre le suivi à un niveau plus détaillé, lorsqu'il a été défini. De même d'autres découpages (unités de gestion, centres de coûts ou d'activité...) peuvent apparaître comme souhaitables, voire nécessaires. Des restitutions de gestion devront permettre d'effectuer les analyses correspondantes, en cohérence avec les écritures de comptabilité budgétaire.

Des restitutions doivent permettre à l'organisme de renseigner le rapport annuel de performance (RAP) de ses ministères de tutelle.

3.5 Conclusion

Le système d'information budgétaire et comptable des organismes doit être conçu pour alimenter de façon intégrée la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. La réalisation d'une opération se traduit par des événements successifs enregistrés dans le système d'information, certains événements ont un impact en comptabilité budgétaire d'autres en comptabilité générale, d'autres encore impactent les deux comptabilités. Les événements relatifs à une même opération doivent être enregistrés de manière cohérente dans les différentes comptabilités au moment fixé par les règles et normes applicables à chacune d'entre elles (faits générateurs de la comptabilisation et du rattachement à l'exercice).

⁴⁸ Article 208 du décret GBCP.

4 DOMAINE COMPTABILITE ANALYTIQUE

« La comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet, sous les réserves et dans les conditions propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er, de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion. » (article 59 du décret GBCP).

L'organisme doit tenir une comptabilité analytique, dont l'objet est de :

- faire apparaître les éléments de calcul du coût des services rendus ou du coût de revient des biens et produits fabriqués ;
- permettre le contrôle du rendement des services.

Selon la nature de l'organisme, les principes assignés à la comptabilité analytique et les modalités de son organisation sont fixés par le ministre chargé du budget.