

Cas pratiques + Les apports de la comptabilité publique dans l'analyse de soutenabilité

Mission GBCP du ministère de l'économie et des finances (AIFE, direction du budget, DGFIP)

La mission GBCP est à votre disposition depuis 2014 pour vous accompagner dans la mise en œuvre de ce nouveau cadre de gestion.

La GBCP est un système global, composé de plusieurs comptabilités. Elle permet aux universités, dans le cadre de leur autonomie, de disposer d'outils leur assurant un pilotage financier plus approfondi et de nature à mieux anticiper certains événements.

Avant la GBCP, le dispositif était focalisé sur les flux en droits constatés et s'appuyait principalement sur une interprétation du résultat comptable et du fonds de roulement. Nous sommes passés à un système dualiste. Une programmation de qualité et soutenable est établie sur la base d'une comptabilité budgétaire. Cette dernière est constituée d'une comptabilité des engagements fermes en dépenses, d'une comptabilité en droits constatés et d'une comptabilité de caisse.

La GBCP nécessite d'appréhender de nouveaux outils, que sont les restes à payer, ainsi que les recettes et dépenses fléchées.

Les restes à payer sont la différence entre les autorisations d'engagement et les crédits de paiement sur l'ensemble des exercices. Cette notion s'appréhende sur longue période et non dans un cadre uniquement annuel. Elle équivaut à une sorte de dette, qui fluctue au rythme de l'extinction et du renouvellement des différents supports contractuels.

L'analyse des restes à payer est particulièrement intéressante. Elle s'appuie également sur le tableau des opérations pluriannuelles, qui permet de formaliser le calendrier. Nous incitons toujours les organismes à établir un échéancier des crédits de paiement dès la matérialisation des engagements juridiques.

Les opérations fléchées permettent d'isoler au sein du solde budgétaire les éléments non récurrents. Elles donnent une vision plus précise des flux de trésorerie annuels.

Un cas pratique illustrant l'ensemble de ces notions est présenté, avec une analyse à la fois annuelle, infra-annuelle et pluriannuelle de la soutenabilité (cf. support de présentation).

La GBPC permet une analyse multidimensionnelle. Celle-ci est évidemment une source de complexification mais également d'enrichissement. La soutenabilité correspond à la fois à une capacité de faire à court terme et d'assurer la pérennité de l'organisme. L'approche est nouvelle, car elle oblige à élargir le raisonnement et à ne plus se concentrer uniquement sur les flux de l'année. Cette possibilité de se projeter est essentielle pour les établissements d'enseignement supérieur et de recherche. Elle est nécessaire pour suivre les contrats de recherche mais aussi pour la programmation des grands travaux dans le cadre de la dévolution.

Le cadre de référence du contrôle interne budgétaire et comptable évoque également la notion de soutenabilité. Celle-ci renvoie à la programmation, qui repose à la fois sur la programmation initiale, son suivi et son actualisation. Evidemment, celle-ci doit être de qualité et correspondre à la comptabilité des engagements, dans le respect des principes de réalité et d'exactitude. L'objectif de l'ensemble de la démarche est d'être opérationnelle et de pouvoir anticiper des événements qui interviendront dans le futur.

Il est important de respecter la nomenclature, afin de vérifier l'absence de distorsion entre la prévision et l'exécution. Le principe de non-compensation doit aussi être appliqué, de manière à préserver la lisibilité.

La qualité de la comptabilité budgétaire est un prérequis pour analyser la soutenabilité. D'autres éléments sont toutefois importants, comme la qualité des outils et qualité des autres comptabilités. Ces dernières doivent être considérées comme pleinement complémentaires.

La GBCP a le mérite de rapprocher les équipes, en les poussant à adopter un langage commun.

Par le biais des dotations aux amortissements, la comptabilité générale apporte une indication sur le niveau d'obsolescence des équipements. Elle permet de connaître l'état du parc automobile par exemple et de savoir si un renouvellement doit être envisagé et dans quels délais. A ce stade, ces informations ne sont évidemment que théoriques. Elles sont toutefois intéressantes pour faire lien avec la programmation et anticiper les charges futures.

La comptabilité de stocks peut aussi aider à la prise de décision pour les gestionnaires, en informant sur le nombre d'équipements de protection disponibles par exemple. Cette donnée permet de savoir si de nouvelles commandes sont nécessaires ou de constater que les commandes sont trop fréquentes au regard de la consommation réelle.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire ne donnent pas les mêmes informations, même si celles-ci peuvent se recouper. Elles sont également complétées par la comptabilité analytique. Toutes sont tenues de manière autonome, car elles répondent à des objectifs différents.

La qualité de la programmation dépend beaucoup du respect des règles. Les engagements doivent être pris en compte au plus près du fait générateur. La GBCP suppose un changement de logique. Elle n'introduit pas de révolutions mais nécessite de revoir certains modes de fonctionnement, afin d'avoir davantage de lisibilité et de permettre un véritable suivi. L'enjeu est de privilégier la programmation et non d'être en réaction, notamment pour éviter de lourdes opérations d'inventaire.

La chaîne de la dépense a été très enrichie mais, compte tenu de la maturité du projet, les efforts portent désormais sur la chaîne de la recette. Les informations financières apportées par ces deux volets sont aussi importantes. Elles permettent de savoir comment fonctionnent les organismes. Plus que les résultats affichés, l'enjeu est d'expliquer comment ils ont été obtenus.

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche sont financés majoritairement par des fonds publics, même si leurs ressources peuvent être plus ou moins diversifiées.

L'une des principales différences entre la comptabilité publique et la comptabilité privée est le principe de non-rattachement des produits aux charges. Celle-ci est liée aux modalités de financement des entités publiques.

Les entreprises privées ne raisonnent pas forcément en termes de soutenabilité mais se dotent également d'outils pour se projeter dans les exercices futurs et s'assurer que leur activité est viable. Elles doivent aussi dépasser l'horizon annuel.

Dans le secteur privé, le pilotage prend essentiellement en compte le chiffre d'affaires comme indicateur de développement de l'activité et la marge opérationnelle. Le carnet de commandes est également une indication extrêmement importante.

Dans le secteur public, l'enjeu est avant tout de suivre l'utilisation des deniers publics, surtout dans le contexte contraint que nous connaissons actuellement. L'équivalent du carnet de commandes serait toutefois l'analyse des restes à payer.

Le carnet de commandes montre la viabilité du modèle économique à moyen et long terme. Pour les marchés, son évolution impacte souvent le cours de bourse plus fortement que les résultats.

Pour les organismes publics, l'attention reste essentiellement portée sur les dépenses mais certaines structures peuvent avoir des modèles hybrides, avec des activités marchandes voire concurrentielles et la gestion d'opérations particulières (programmes européens, contrats de recherche, etc.).

Un travail est en cours pour enrichir la chaîne de la recette, ce qui permettra de mieux tenir compte de sources de financement complexes et diversifiées. Pour le moment, celle-ci a été incomplètement traitée par la GBCP. Or la soutenabilité doit être envisagée par rapport à l'équilibre financier dans sa totalité, au-delà de la seule gestion des fonds publics.

Un groupe de travail a été mis en place avec le MESRI sur la chaîne de la recette. Un certain nombre d'échanges ont déjà eu lieu. Une expérimentation sera engagée afin d'analyser toutes les conséquences des évolutions qui pourraient être mises en œuvre. A ce stade, aucune mise à jour réglementaire n'est toutefois prévue.

Avant d'ouvrir éventuellement le débat avec la salle, nous tenons à souligner que l'un des éléments clefs dans la GBCP est la qualité du dialogue entre l'ordonnateur et le comptable. Il s'agit d'un aspect fondamental dans la mise en œuvre de la transformation.

Serge BOURGINE, directeur général adjoint, université Paris Diderot

Beaucoup de progrès ont été réalisés dans le domaine des dépenses mais la programmation pluriannuelle dans le domaine des recettes est effectivement à approfondir. La GBCP ne prévoit pas tellement d'outils pour leur analyse pluriannuelle. Nous avons essayé d'avancer sur le sujet mais nous avons besoin d'une vision à porter auprès de nos décideurs. Des évolutions sont-elles prévues ?

Mission GBCP du ministère de l'économie et des finances

La GBCP est un héritage de la LOLF. Or pour l'Etat, les prélèvements obligatoires répondent à un principe d'annualité. Quand les organismes ont un volant de recettes propres important, des décalages peuvent apparaître. Une réflexion est en cours pour apporter des évolutions mais nous ne souhaitons pas non plus multiplier les changements. Nous en sommes donc seulement au stade de l'expérimentation.