



08/09/2015

## LA CIRCULAIRE RELATIVE AU CADRE BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES ORGANISMES PUBLICS ET DES OPERATEURS DE L'ÉTAT POUR 2016

La circulaire relative au cadre budgétaire et comptable des organismes publics et des opérateurs de l'Etat pour 2016 a été publiée le 21 août 2015 sur le [site de la performance publique](#) .

La portée de cette circulaire annuelle est modifiée : les dispositions qui y étaient auparavant introduites portant sur les nomenclatures, les règles de présentation, de vote et d'exécution du budget, sont désormais prises par arrêté. C'est ainsi qu'ont été publiés par voie d'arrêté, pendant l'été, le recueil des règles budgétaires et le recueil des normes comptables, disponibles sur le site GBCP2016 : <http://gbc2016.finances.gouv.fr/> .

Dès lors, la circulaire développe des éléments de doctrine : bonnes pratiques, formalismes attendus des documents, modes opératoires.

Il est également rappelé que les tomes budgétaires des anciennes instructions M9-1, M9-3, etc... sont caduques à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Contrairement aux précédentes circulaires, il n'est plus fait de distinction entre les dispositions applicables ou non aux EPSCP, suivant ainsi la logique d'harmonisation des règles et normes budgétaires et comptables, portée par la réforme GBCP.

Néanmoins, il est bien précisé que les opérateurs conservent leurs spécificités décrit dans leur cadre réglementaire particulier (code de l'éducation pour les EPSCP, décret du 22 février 2002 pour les EPST...). Nous verrons ainsi que certaines dispositions de la circulaire ne sont pas applicables directement à nos établissements.



La circulaire est structurée de la façon suivante :

- Les éléments de doctrine budgétaire et comptable concernant les organismes soumis à la comptabilité publique.
- Les spécificités applicables aux opérateurs de l'Etat.
- Le cadre budgétaire des organismes non soumis à la comptabilité budgétaire.

Compte-tenu des caractéristiques des adhérents de l'Amue (soumis à la comptabilité budgétaire), nous vous proposons une synthèse des principales dispositions récentes ou nouvelles contenues dans les deux premières parties de cette circulaire.

## 1. Gestion budgétaire et comptable publique des organismes.

Il est rappelé en introduction que l'ensemble des organismes soumis à la comptabilité budgétaire devront entièrement appliquer le décret GBCP dès le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Néanmoins, pour les établissements ne disposant pas d'un SI comportant les évolutions nécessaires au modèle de gestion GBCP (cas entre autres des établissements de la vague 2 Sifac), des restitutions transitoires allégées seront demandées sur l'année 2016.

### 1.1. Principes de budgétisation

La circulaire rappelle tout d'abord quelques grands principes et bonnes pratiques budgétaires :

- Justification au premier Euro : explication des dépenses, non reconduction automatique des budgets des années antérieures, sincérité des prévisions, analyse des écarts avec l'exécution.
- Les référentiels : importance du référentiel par destinations (déjà connu dans nos établissements) et le cas échéant par opérations, et caducité des comptes budgétaires détaillés par nature.
- Importance de la programmation et reprogrammation budgétaires. La programmation doit être **pluriannuelle et infra-annuelle** et démontrer la **soutenabilité** budgétaire de l'organisme, en lien avec les contrats pluriannuels de l'établissement. A ce titre, une attention particulière devra être attachée aux tableaux du plan de trésorerie et des opérations pluriannuelles.
- **[La circulaire du premier Ministre n°5798 du 23 juin 2015](#)** relative au « Pilotage des opérateurs et autres organismes contrôlés par l'Etat » demandait de généraliser progressivement un **exercice de projection pluriannuelle** en lien avec le budget triennal de l'Etat. Il est cependant à noter que les dispositions de cette circulaire sur cette projection pluriannuelle ne sont **pas applicables aux opérateurs rattachés à une catégorie** d'organismes au sens du jaune budgétaire : c'est le cas de nombreux adhérents de l'Amue (les universités et la plupart des écoles relèvent de catégories, mais pas les EPST). S'il semble



ainsi que la plupart des adhérents de l'Amue ne seront pas directement concernés par ce dispositif, il est néanmoins intéressant de consulter les modalités et objectifs décrits :

- Vérification de la capacité de l'organisme à honorer ultérieurement ses engagements
- Evaluations des conséquences financières des décisions et engagements pris
- Discussion sur l'adéquation des ressources par rapport aux missions et, le cas échéant, débat stratégique sur les activités que l'établissement pourrait ne plus être en capacité d'honorer.

On peut constater que cet exercice rejoint ainsi pour partie différents dispositifs existants du monde de l'ESR : contrats d'établissement et maintenant de site, accréditation des formations...

## 1.2. Modalités de financement par l'Etat

La circulaire présente la notion de **pré-notification de la dotation**, prévue par la circulaire du premier Ministre du 23 juin 2015. Néanmoins là aussi, ces dispositions ne devraient **pas être applicables aux opérateurs relevant d'une catégorie** (voir supra), c'est-à-dire la majorité des adhérents de l'Amue. La pré-notification devra être adressée à l'organisme avant fin septembre de l'année N pour permettre une visibilité suffisante pour l'élaboration du budget N+1. Elle sera bien sûr indicative puisque subordonnée au vote du projet de loi de finances.

Il est bien précisé que les AE et les CP du budget de l'Etat n'ont rien à voir avec les AE et les CP prévus dans le budget des organismes. Les versements de financements de l'Etat aux organismes génèrent des écritures d'AE et de CP dans le budget de l'Etat et des recettes dans le budget de l'organisme (lors de leur encaissement et rapprochement).

La circulaire présente enfin un dispositif d'**ajustement des calendriers de versement des subventions aux prévisions de trésorerie** de l'organisme. Un tel dispositif existait déjà pour certains opérateurs à enjeux, la circulaire va dans le sens d'un élargissement en 2016, bien sûr lié au nouveau cadre GBCP et à la place qu'il accorde au pilotage de la trésorerie.

Les organismes relevant de ce dispositif seront déterminés via l'application d'un **seuil propre à chaque ministère**, défini par le CBCM, tenant compte des spécificités et catégories d'établissements. L'organisation présentée est la suivante :

- Au moment du vote budget initial, le plan de trésorerie prévisionnel est transmis au ministère de tutelle.
- Au vu de ce plan, le ministère arrête un calendrier de versement des dotations avec le CBCM, dans une optique d'optimisation de la gestion de trésorerie de l'Etat.
- En cours de gestion au plus tard les 31 mai et 30 septembre, et à chaque budget rectificatif, le plan de trésorerie devra être actualisé par l'organisme et transmis à ses autorités de contrôle, laquelle pourra alerter le ministère de tutelle en cas de modification nécessaire de l'échéancier de versement.

Les modalités d'application éventuelle d'un tel dispositif ne sont pas encore déterminées à notre connaissance pour l'ESR (seuil, catégories d'établissement retenues dans le champ d'application).



### 1.3. Formalisation des actes de gestion du cycle budgétaire

La circulaire indique que le dossier budgétaire doit comporter les tableaux soumis au vote et pour information, accompagnés d'une note de l'ordonnateur dont elle donne les grandes lignes :

- Evolutions par rapport au budget de l'année en cours, en les rapportant au contexte de l'établissement.
- Commentaire sur les différents indicateurs budgétaires : solde budgétaire, résultat patrimonial, variation du fonds de roulement et de la trésorerie.
- Présentation des dépenses par destination, au regard des missions et priorités de l'organisme.
- Commentaire des opérations pour compte de tiers, dans une perspective pluriannuelle.
- Analyse de la soutenabilité du budget, mise en regard avec le modèle économique de l'organisme (voir point 1.4 ci-dessous).

Les dispositions de la circulaire relatives aux budgets non-exécutoires et aux reports doivent être confrontées avec celles du code de l'éducation pour les EPSCP, qui restent applicables.

Dans cette partie sont enfin décrites les modalités de **prélèvement sur le fonds de roulement / trésorerie** d'un point de vue budgétaire et comptable, rejoignant ainsi l'actualité de plusieurs établissements de l'ESR :

- Il faut tout d'abord distinguer la diminution de moyens (baisse de la SCSP par exemple) du prélèvement direct sur les fonds de roulement et trésorerie.
- Dans ce dernier cas, les écritures seront doubles :
  - o Prélèvement sur le fonds de roulement constitué lors des exercices antérieurs en mouvementant le compte de report à nouveau 119 -> impact sur le haut de bilan.
  - o Prélèvement sur la trésorerie -> impact sur le bas de bilan.
- Ces **deux écritures ont impact uniquement sur le bilan** et ne modifient pas le solde budgétaire, le résultat patrimonial ou la variation du fonds roulement présentés au budget de l'organisme.

### 1.4. L'analyse de la soutenabilité budgétaire.

Cette partie est, à notre avis, **la plus structurante de la circulaire pour nos établissements**. En effet, si elle ne donne pas de norme et de règle précises à respecter, elle présente une **démarche et une logique de vérification de la soutenabilité budgétaire** qui est le cœur de la réforme GBCP et de manière plus générale, doit constituer une préoccupation majeure de la politique budgétaire des organismes publics.

La précédente circulaire pour 2015 avait déjà abordé ce point en présentant un tableau combinant de multiples indicateurs : solde budgétaire, variation du fonds de roulement, variation de trésorerie, besoin en fonds de roulement (voir la précédente circulaire et l'analyse produite par l'Amue en août 2014 : <http://www.amue.fr/finances/metier/articles/article/la-circulaire-operateurs-2015/> ). La circulaire pour 2016 représente ce tableau dans son annexe 6.



Cette année, elle affine encore cette partie en réaffirmant et déclinant certains principes majeurs de la GBCP :

- Avec des comptabilités budgétaires et générales autonomes, la soutenabilité budgétaire doit s'apprécier via les **éléments des différentes comptabilités** : comptabilité d'engagement, de caisse, comptabilité patrimoniale. Ces différents éléments doivent éclairer le **modèle économique de l'établissement** et servir d'appui à une analyse de l'évolution des besoins au regard des activités de l'établissement, et de la pérennité du modèle choisi. La circulaire insiste largement sur la compréhension des déterminants du besoin en fonds de roulement (souvent négatif dans nos établissements), nous nous permettrons de rajouter également l'importance de la comptabilité analytique pour mieux apprécier son modèle économique.
- Le cadre budgétaire actuel invitait jusqu'à présent à raisonner essentiellement en flux annuels (résultat, CAF, variation du fonds de roulement). Le nouveau cadre issu de la GBCP invite à penser **stocks et flux**. Cette analyse est valable principalement pour la trésorerie, dont on apprécie désormais la **variation mais aussi le niveau**, le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement. Elle croise ainsi des éléments de bas et de haut de bilan. La circulaire illustre cette analyse en stocks et flux en expliquant que le **ratio traditionnel du nombre de jours de fonctionnement rapporté au fonds de roulement « n'a que peu de sens »**, surtout dans le cas d'un besoin en fonds de roulement structurellement négatif, et préfère lui substituer un indicateur de niveau de trésorerie nécessaire au bon fonctionnement de l'organisme. Il conviendra également de mener une étude précise des restes à payer et de leur évolution, et des niveaux de trésorerie fléchée et non fléchée.
- La soutenabilité budgétaire relève bien désormais d'une **logique pluriannuelle** : analyse des restes à payer et à encaisser, opérations pluriannuelles fléchées ou globalisées... La logique de **programmation des opérations** est ici primordiale pour s'assurer que les niveaux de trésorerie de l'organisme sont suffisants pour financer l'ensemble des opérations lancées.

On le voit, la logique aujourd'hui en vigueur d'appréciation de l'équilibre et de la soutenabilité budgétaire, centrée sur les flux annuels et leurs soldes (résultat, variation du fonds de roulement), est largement caduque car trop limitée dans son approche. De même le ratio classique fonds de roulement en nombre de jours de fonctionnement n'a plus vraiment de sens dans le nouveau cadre budgétaire qui se met en œuvre. L'analyse de la soutenabilité budgétaire se veut désormais beaucoup plus large en croisant les indicateurs, en combinant les approches en stock et flux, le tout dans un horizon pluriannuel.

Pour aider les établissements dans cette nouvelle démarche, la circulaire propose deux outils :

- Un outil d'aide à l'évaluation de la soutenabilité budgétaire croisant différents indicateurs, s'appuyant sur un tableau repris de la précédente circulaire (voir supra).
- **Le tableau de synthèse budgétaire et comptable**. Celui-ci se substitue au tableau de passage qui était présenté dans les précédentes circulaires et versions des maquettes budgétaires. Son format est détaillé dans l'annexe 5 de la circulaire. Par mesure de commodité, nous vous le présentons ci-dessous :



		BI n		
<b>Stocks initiaux</b>	<b>1</b>	<b>Niveau initial de restes à payer</b>		
	<b>2</b>	<b>Niveau initial du fonds de roulement</b>		
	<b>3</b>	<b>Niveau initial du besoin en fonds de roulement</b>	<b>0</b>	
	<b>4</b>	<b>Niveau initial de la trésorerie</b>		
	4.a	dont niveau initial de la trésorerie fléchée		
	4.b	dont niveau initial de la trésorerie non fléchée	<b>0</b>	
<b>Flux de l'année</b>	<b>5</b>	<b>Autorisations d'engagement</b>		
	<b>6</b>	<b>Résultat patrimonial</b>		
	<b>7</b>	<b>Capacité d'autofinancement (CAF)</b>		
	<b>8</b>	<b>Variation du fonds de roulement</b>		
	<b>9</b>	<b>Opérations bilancielle non budgétaires</b>	<b>SENS</b>	<b>0</b>
		Nouvel emprunt / remboursement de prêt	+ / -	
		Remboursement d'emprunt / prêt accordé	+	
		Cautionnements et dépôts	-	
	<b>10</b>	<b>Opérations comptables non retraitées par la CAF, non budgétaires</b>	<b>SENS</b>	<b>0</b>
		Variation des stocks	+ / -	
		Production immobilisée	+	
		Charges sur créances irrécouvrables	-	
		Produits divers de gestion courante	+	
	<b>11</b>	<b>Décalages de flux de trésorerie liés aux opérations budgétaires</b>	<b>SENS</b>	<b>0</b>
		Ecart entre les produits / ressources et les encaissements relatifs à des opérations sur exercices antérieurs	+ / -	
		Ecart entre les produits / ressources et les encaissements relatifs à des opérations de l'exercice en cours	+ / -	
		Ecart entre les charges / immobilisations et les décaissements relatifs à des opérations sur exercices antérieurs	+ / -	
		Ecart entre les charges / immobilisations et les décaissements relatifs à des opérations de l'exercice en cours	+ / -	
	<b>12</b>	<b>Solde budgétaire = 8 - 9 - 10 - 11</b>		<b>0</b>
<b>13</b>	<b>Flux de trésorerie liés aux opérations de trésorerie non budgétaires</b>			
<b>14</b>	<b>Variation de la trésorerie = 12 - 13</b>		<b>0</b>	
	14.a	dont variation de la trésorerie fléchée		
	14.b	dont variation de la trésorerie non fléchée		
<b>15</b>	<b>Variation du besoin en fonds de roulement = 9 + 10 + 11 + 13</b>		<b>0</b>	
<b>16</b>	<b>Restes à payer</b>		<b>0</b>	
<b>Stocks finaux</b>	<b>17</b>	<b>Niveau final de restes à payer</b>	<b>0</b>	
	<b>18</b>	<b>Niveau final du fonds de roulement</b>	<b>0</b>	
	<b>19</b>	<b>Niveau final du besoin en fonds de roulement</b>	<b>0</b>	
	<b>20</b>	<b>Niveau final de la trésorerie</b>	<b>0</b>	
		20.a	dont niveau final de la trésorerie fléchée	<b>0</b>
		20.b	dont niveau final de la trésorerie non fléchée	<b>0</b>
		Comptabilité budgétaire		
		Comptabilité générale		



Ce tableau ne relève pas du tout de la même logique que l'ancien tableau de passage. Il n'a pas vocation à faire le lien entre comptabilités budgétaire et générale, mais plutôt de rassembler dans un même document différents ratios significatifs présentés dans plusieurs tableaux du dossier budgétaire. On y retrouve :

- Une logique en stocks et flux : le tableau débute par la présentation des stocks initiaux (restes à payer, fonds de roulement et trésorerie), y ajoute ensuite les flux de l'année dans les deux comptabilités, pour présenter en définitive les stocks finaux.
- Les flux de l'année distinguent :
  - o les éléments de comptabilité budgétaire (AE, solde budgétaire, restes à payer)
  - o les éléments de comptabilité générale de haut de bilan (résultat, CAF, variation du fonds de roulement).
  - o Les éléments de comptabilité générale de bas de bilan (variation de trésorerie issue du solde budgétaire et des opérations de trésorerie non budgétaire).
  - o Certaines catégories du tableau permettent enfin d'analyser les déterminants du besoin en fonds de roulement (BFR), notamment les décalages entre les flux de trésorerie et l'enregistrement des opérations en comptabilité générale (voir rubrique 11).

L'objectif est donc bien de faire le lien entre l'ensemble des indicateurs financiers et comptables, de comprendre certains de leurs déterminants (notamment le BFR), afin d'éclairer au mieux les administrateurs et contrôleurs budgétaires. Ainsi, la circulaire présente ce tableau comme un complément (voire une « feuille de route ») à la note de présentation du budget par l'ordonnateur.

Il est enfin à signaler que l'importance accordée par la circulaire à l'analyse du besoin en fonds de roulement fait écho au rapport IGF-IGAENR sur la situation financière des universités.

### 1.5. La qualité des comptes des organismes publics.

La circulaire revient sur la publication par arrêté du 1<sup>er</sup> juillet 2015 du recueil des normes comptables applicables à partir de 2016, et sur l'adoption prochaine du plan de comptes commun et de l'instruction comptable commune. Rappelons que l'arrêté du 1<sup>er</sup> juillet 2015 réaffirme l'application aux comptes 2016 des dispositions du recueil des normes comptables, avec possibilité à titre dérogatoire et transitoire de les appliquer au plus tard pour les comptes 2017. Cette dérogation sera notamment utile aux sites de la vague 2 Sifac GBCP qui ne disposeront pas dans leur SI du nouveau plan de compte commun durant l'exercice 2016.

Elle demande aux organismes plus spécifiquement deux actions :

- **Rédaction d'une note de clôture avant le 30 septembre 2015**, cosignée de l'ordonnateur et de l'agent comptable, détaillant les travaux à conduire pour respecter l'échéance du 29 février 2016 pour l'arrêté des comptes.
- **Mise en œuvre de la future instruction sur le retraitement des ressources affectées** supprimées au 1<sup>er</sup> janvier 2016 (à noter également : les comptes 4682/4684 seront



supprimés dans le plan de compte commun). Dans l'attente de l'instruction, il est déjà possible de consulter la fiche thématique publiée sur le site GBCP2016.

En ce qui concerne la certification des comptes, il est rappelé **que les commissaires aux comptes sont désignés directement par l'organe délibérant de l'organisme**, sans validation préalable des services de Bercy (loi n°2014-1545 du 20 décembre 2014). Ce point, que nous avons indiqué dans notre mode opératoire sur l'accord cadre certification des comptes de l'Amue, est bien confirmé. Néanmoins les établissements devront toujours transmettre au bureau CE-2B de la DGFiP l'acte de nomination puis les rapports des CAC chaque année.

La circulaire rappelle, s'agissant du contrôle interne, les modalités de l'enquête annuelle sur le déploiement du dispositif de contrôle interne et la nécessité de présenter ce dispositif à l'organe délibérant.

Il est également demandé aux agents comptables, plus spécifiquement cette année, de renseigner entre le 1<sup>er</sup> septembre et le 30 octobre 2015 un questionnaire sur Ulysse (voir annexe 10) portant sur :

- le référentiel comptable applicable (calendrier de mise en œuvre du recueil des normes comptables, voir début du point 1.5 supra)
- la consolidation des comptes le cas échéant
- Les partenariats publics privés là aussi le cas échéant
- La fiabilisation des immobilisations corporelles et notamment l'ajustement inventaire physique et inventaire comptable.

Les organismes devront transmettre aux CBCM de leur ministère de tutelle un tableau de recensement des éventuels dispositifs d'intervention et le tableau de réconciliation des dettes et créances réciproques avec l'Etat.

Enfin la circulaire précise pour cette année le calendrier de transmission des comptes 2015 dans l'infocentre EPN de la DGFiP, applicable à tous les organismes :

- 8 janvier 2016 : date limite de transmission du fichier n°4
- 29 janvier 2016 : date limite de transmission du fichier n°5 devant correspondre aux comptes définitifs 2015 avant détermination du résultat. Si cette remontée ne peut être assurée à cette date, l'agent comptable devra en informer le bureau CE-2B en expliquant les difficultés rencontrées et la date prévue de remontée effective. Dans tous les cas, l'agent comptable devra adresser au bureau CE-2B la date prévisionnelle de tenu du conseil d'administration d'arrêté des comptes.
- 29 février 2016 : date limite de transmission du fichier n°6 (après détermination et affectation du résultat), l'agent comptable étant chargé du contrôle de cohérence avec le compte financier voté et le fichier n°5 (annexe prévue dans le cas d'écart).

A noter : les fichiers à transmettre dans l'infocentre et le calendrier de transmission évolueront à compter de 2016 (spécifications disponibles sur le site GBCP2016). Compte-tenu du calendrier de développement de la solution Sifac GBCP et du déploiement prévu en deux vagues de cette solution, l'Amue a alerté les ministères de tutelles des difficultés que poseraient une application immédiate dès le 1<sup>er</sup> janvier 2016 des spécifications demandées pour les établissements utilisateurs de Sifac.



## 2. Gouvernance et spécificités des opérateurs de l'Etat.

Cette deuxième partie n'apporte pas de modification majeure par rapport aux dispositions des précédentes circulaires. En synthèse, voici les éléments marquants de cette partie :

- La circulaire redéfinit tout d'abord la notion d'opérateurs de l'Etat. Elle indique que cette notion recouvre, au-delà des critères classiques de qualification, un **cadre de pilotage stratégique et budgétaire particulier**, en forte proximité avec l'Etat, formalisé dans la circulaire du Premier Ministre du 23 juin 2015.
- Comme chaque année, la circulaire précise les modalités de comptabilisation de la subvention pour charges de service public (intégralement en compte 74) et de mise en réserve. Elle indique bien que cette subvention est annuelle et dépourvue de conditions ou d'affectation explicite à la réalisation d'opérations particulières. Les actions spécifiques qui peuvent être mentionnées dans les notifications de la SCSP ne sont ainsi que des éléments servant de base de calcul.
- En matière de plafonds d'emploi et de masse salariale, il est rappelé la nécessité de respecter le plafond voté en loi de finances pour les opérateurs, l'obligation de produire le DPGECP (document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits de personnel), et enfin de présenter une information relative aux charges de pension civile aux seins de tableaux budgétaires.
- S'agissant de la gouvernance des opérateurs, il est à nouveau fait référence à la circulaire du Premier Ministre du 23 juin 2015 et son volet contractualisation entre l'opérateur et sa ou ses tutelle(s) : le **contrat d'objectif et de performance** (COP). Cette logique de contractualisation avec l'Etat est connue de nos établissements. La circulaire rappelle ensuite, sur le volet immobilier, l'obligation pour les opérateurs de se doter d'un schéma pluriannuel de stratégie immobilière, de présenter dans le dossier budgétaire, au moins une fois par an, une annexe immobilière dédiée (présente dans les maquettes budgétaires des EPSCP), et enfin la nécessité de conclure des conventions d'utilisation des immeubles domaniaux avant la date butoir du 31 décembre 2016 en remplacement des anciennes procédures d'affectation et de remise en dotation.