

Tome 4

LES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

Les subventions pour charges de service public sont des charges de fonctionnement indirectes spécifiques à l'État, expressément visées par l'article 5 de la Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux Lois de finances.

SOMMAIRE

TITRE 1	
PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	510
CHAPITRE 1	
DÉFINITIONS.....	511
1. Notion de subventions pour charges de service public.....	512
2. Notions d'opérateurs.....	512
CHAPITRE 2	
ÉVOLUTIONS RÉGLEMENTAIRES	513
1. Situation avant la mise en œuvre de la Loi organique relative aux lois de finances.....	514
1.1. Versements aux établissements publics nationaux à caractère administratif (E.P.A.)	514
1.1.1. Subventions versées en matière de fonctionnement.....	514
1.1.2. Subventions versées en matière d'investissement.....	514
1.2. Versements aux établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (E.P.I.C.).....	514
1.3. Versements aux autres opérateurs (groupements d'intérêt public, fondations, associations.....)	515
2. Incidences de la Loi organique relative aux lois de finances.....	515
CHAPITRE 3	
ÉVOLUTION DU RÔLE DES ACTEURS	516
1. Acteurs concernés	517
2. Nouveau rôle des comptables assignataires	517

SOMMAIRE (suite et fin)

TITRE 2	
SCHÉMAS USUELS DE COMPTABILISATION	518
CHAPITRE 1	
PRÉSENTATION ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES UTILISÉS	519
1. Préambule	520
2. Tableau récapitulatif.....	520
CHAPITRE 2	
COMPTABILISATION EN COURS D'EXERCICE	522
1. Critère de rattachement des charges à l'exercice	523
2. Montant de la subvention pour charges de service public.....	523
3. Écritures comptables en cours d'exercice	523
3.1. À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF)	523
3.2. Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement	524
CHAPITRE 3	
ÉCRITURES D'INVENTAIRE	525
1. Charges à payer	526
2. Provisions pour charges de fonctionnement.....	527
2.1. Conditions de constitution.....	527
2.2. Commentaires	527
2.3. Écritures.....	527
CHAPITRE 4	
RELATIONS ENTRE LES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC ET LES PARTICIPATIONS DE L'ÉTAT	529

TITRE 1

Principes généraux

CHAPITRE 1

Définitions

1 NOTION DE SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

La norme n° 2 relative aux charges extraite du recueil des normes comptables de l'État identifie comme spécificité de l'État les charges représentées par les subventions pour charges de service public.

Ces dernières sont des charges de fonctionnement indirect, et correspondent aux versements effectués par l'État au profit de tiers identifiés appelés « opérateurs » afin de couvrir leurs propres charges de fonctionnement, engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'État, mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle.

Ces versements ont donc pour contrepartie la réalisation de missions confiées par l'État.

2 NOTIONS D'OPÉRATEURS

La norme n° 7 portant sur les immobilisations financières définit la notion d'opérateur des politiques de l'État.

Les opérateurs des politiques de l'État agissent dans la sphère non-marchande et certains gèrent des programmes d'intervention. Ces entités, contrôlées¹ par l'État, remplissent des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'État.

Les critères d'appartenance à la catégorie des opérateurs des politiques de l'État sont les suivants :

- exercer une activité non marchande financée majoritairement par l'État... ;
- ... et étroitement encadrée par l'État ;
- avoir des mission(s) et objectif(s) définis par l'État.

Ces trois critères sont cumulatifs.

Les opérateurs n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués.

Ils sont un des vecteurs de la mise en œuvre des politiques publiques, (politiques sociales, de l'emploi, de la culture, de la recherche et de l'éducation nationale, de l'agriculture ou encore de l'environnement), et à ce titre, participent à la réalisation des objectifs assignés aux pouvoirs publics.

Une première liste² d'opérateurs est annexée à la circulaire budgétaire DRB/DB n° MMB-05-244 du 8 février 2005 relative au périmètre des opérateurs de l'État, qui recouvrent des entités de statuts juridiques variés : établissements publics, associations, groupements d'intérêt public principalement.

¹ Notion de contrôle au sens de la norme n° 7.

² Une procédure d'actualisation, couplée avec la procédure de préparation des projets de Lois de finances, est évoquée dans la circulaire budgétaire DRB/DB n° MMB-04-3896 du 5 octobre 2004 relative au périmètre des opérateurs de l'État.

CHAPITRE 2

Évolutions réglementaires

1

SITUATION AVANT LA MISE EN ŒUVRE DE LA LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES

Selon le statut de l'entité considérée, les subventions versées aux opérateurs de l'État s'imputent diversement dans la nomenclature comptable issue de l'ordonnance de 1959.

❑ 1.1. VERSEMENTS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE ADMINISTRATIF (E.P.A.)

1.1.1. Subventions versées en matière de fonctionnement

Ces versements sont en théorie retracés au titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services » (chapitres 36), sous la forme d'une dotation globale de fonctionnement.

Ce principe souffre cependant de multiples exceptions, en particulier quand l'objet de la subvention versée ne relève pas principalement du fonctionnement de l'établissement public, mais d'autres finalités (interventions par exemple).

1.1.2. Subventions versées en matière d'investissement

Les subventions d'investissement versées aux établissements publics administratifs sont imputées aux titres V « Dépenses en capital - investissements exécutés par l'État » ou VI « Dépenses en capital - subventions d'investissements accordées par l'État ».

Au demeurant, ces subventions s'apparentent souvent à des subventions d'équilibre, notamment lorsque l'établissement dispose d'importantes ressources extra-budgétaires grâce à des ressources propres ou à des recettes fiscales affectées.

❑ 1.2. VERSEMENTS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL (E.P.I.C.)

Les subventions versées s'imputent au titre IV « Dépenses ordinaires - interventions de l'État », notamment en matière économique, sociale et culturelle, au titre VI « Dépenses en capital - subventions d'investissements accordées par l'État », et parfois même au titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services ».

❑ 1.3. VERSEMENTS AUX AUTRES OPÉRATEURS (GROUPEMENTS D'INTÉRÊT PUBLIC, FONDATIONS, ASSOCIATIONS...)

Les subventions versées sont imputées au titre IV s'agissant de fonctionnement, et au titre VI s'agissant d'investissement.

Exemple : c'est le cas de la subvention versée à l'Association de formation professionnelle des adultes (A.F.P.A.) imputée sur le titre IV de l'actuelle section budgétaire « Emploi - formation professionnelle », ou des subventions versées aux Instituts Pasteur imputées sur plusieurs sections budgétaires, et principalement sur la section « Recherche ».

Là encore, ce principe souffre de nombreuses exceptions : ainsi des subventions versées à certains G.I.P. peuvent être imputées sur le titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services ».

2

INCIDENCES DE LA LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES

Le nouveau cadre budgétaire issu de l'article 5 de la L.O.L.F. reconnaît la catégorie « Subventions pour charges de service public » comme faisant partie du titre III « dépenses de fonctionnement ».

La référence à la notion de subvention d'investissement n'est plus distinctement reprise dans cette nomenclature par nature, tandis que les dépenses d'intervention sont limitées aux dépenses de transferts, (aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales, aux autres collectivités), et aux appels en garantie.

Si une tentative de correspondance entre la nomenclature « Ordonnance de 1959 » et la nomenclature « L.O.L.F. » par nature devait être recherchée, se retrouveraient dans les subventions pour charges de service public :

- la plupart des subventions retracées aux chapitres 36 de l'ancien titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services » ;
- certaines subventions versées à partir de l'ex-titre IV « Dépenses ordinaires - interventions de l'État » ;
- ainsi que la plupart des subventions versées aux opérateurs sur l'ex-titre VI « Dépenses en capital - subventions d'investissement accordées par l'État ».

CHAPITRE 3

Évolution du rôle des acteurs

1 ACTEURS CONCERNÉS

Au 1^{er} janvier 2006, les opérateurs recevront des crédits publics alloués dans le cadre des subventions pour charges de service public, destinés à mettre en œuvre un ensemble cohérent d'actions.

En conséquence, l'ensemble des ministères et des comptables assignataires sont susceptibles d'enregistrer des dépenses versées aux opérateurs de l'État sous la forme de subventions pour charges de service public.

2 NOUVEAU RÔLE DES COMPTABLES ASSIGNATAIRES

La nécessité de dépasser le strict cadre des « établissements publics » est apparue dans la mise en œuvre de la Loi organique, pour l'élargir à un ensemble plus vaste et quelle que soit la forme juridique de l'entité : les opérateurs des politiques de l'État.

Dans ce contexte, les comptables assignataires de dépenses relatives aux subventions pour charges de service public doivent préalablement s'interroger sur la présence de l'entité bénéficiaire dans le périmètre des opérateurs des politiques de l'État.

Ainsi, pour contrôler et valider l'imputation de la dépense en subvention pour charges de service public, ils s'assureront que l'entité relève de la liste des opérateurs des politiques de l'État.

Plusieurs sources d'informations sont à privilégier :

- la liste annuelle relative au périmètre des opérateurs des politiques de l'État¹, élaborée conjointement par la direction du Budget et la direction générale de la Comptabilité publique ;
- la liste des participations de l'État, et en particulier celles afférentes aux entités contrôlées opérateurs, conformément à la déclinaison retenue dans la norme n° 7 « Les immobilisations financières » du recueil des normes comptables de l'État.

Dans le plan de comptes de l'État, ces entités sont inscrites aux subdivisions du compte 261.1 « Participations et créances rattachées à des participations - Participations - Opérateurs des politiques de l'État ».

- les bureaux réglementaires 7D « Opérateurs de l'État » et 6B « Comptabilité de l'État » de la direction générale de la Comptabilité publique, service de la fonction comptable de l'État.

¹ Liste annexée à la circulaire budgétaire n° MMB-05-244 du 8 février 2005.

TITRE 2

Schémas usuels de comptabilisation

CHAPITRE 1

Présentation et fonctionnement des comptes utilisés

1 PRÉAMBULE

Comme évoqué précédemment, il existe une forte corrélation¹ entre la notion « d'opérateurs de l'État » et la notion de « subvention pour charges de service public ».

Aussi le plan de comptes adopté pour décrire les opérations relatives aux subventions pour charges de service public est-il fortement inspiré de l'approche retenue pour la présentation des participations de l'État, et en particulier sa déclinaison sous l'angle juridique.

2 TABLEAU RÉCAPITULATIF

Le tableau ci-après a vocation à préciser et à décrire - à un niveau très agrégé - les modalités de fonctionnement des comptes. Les schémas usuels de comptabilisation sont développés au chapitre suivant.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
152.1	Provisions pour charges de fonctionnement	Ce compte est crédité en contrepartie du compte 681.521 lors de la constitution d'une provision pour charges de fonctionnement. Ce compte est débité en contrepartie du compte 781.521 lors de la reprise totale ou partielle de la provision initialement constatée.
451.X	Opérateurs bénéficiaires de subventions pour charges de service public	Ce compte enregistre la dette de l'État envers les opérateurs, relative aux subventions pour charges de service public. Il est subdivisé par grandes catégories d'opérateurs : établissements publics nationaux, associations, G.I.P., autres opérateurs. Il est crédité du montant de la dette de l'État envers ses opérateurs, par le débit du compte de charges 63 « Subventions pour charges de service public » ; Il est débité à l'apurement de la dette, par le crédit d'un compte de règlement.
458.1	Charges à payer	Ce compte enregistre les charges à payer constatées à la clôture de l'exercice.

¹ Quand l'État établira des comptes consolidés, seront d'abord consolidés les comptes des opérateurs, puis ensuite ceux des autres entités contrôlées.

Dans son avis n° 2004-07 du 6 avril 2004 relatif aux normes comptables de l'État, le Conseil national de la comptabilité a émis le vœu que le Comité des normes comptables de l'État engage sans délai les travaux conceptuels et de définition conduisant à la proposition d'une norme relative aux comptes consolidés ou combinés de l'État.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
63	Subventions pour charges de service public	Ce compte enregistre les versements opérés au profit des opérateurs de l'État, entités réalisant une mission de service public dans des conditions étroitement définies par l'État. Il est décliné par nature de subvention et par catégorie de bénéficiaire.
631	Subventions de fonctionnement	Ce compte est subdivisé en : établissements publics nationaux, groupements d'intérêt public, associations et autres opérateurs.
632	Subventions d'investissement	Ce compte est subdivisé en : établissements publics nationaux, groupements d'intérêt public, associations et autres opérateurs.
638	Subventions non ventilées	Ce compte est subdivisé en : établissements publics nationaux, groupements d'intérêt public, associations et autres opérateurs.
681.521	Dotations aux provisions pour charges de fonctionnement	Ce compte est débité du montant de la dotation aux provisions par le crédit du compte de provisions concerné, à savoir le compte 152.1.
781.521	Reprises sur provisions pour charges de fonctionnement	Ce compte est crédité du montant des reprises sur dotations aux provisions par le débit du compte de provisions concerné, à savoir le compte 152.1.

CHAPITRE 2

Comptabilisation en cours d'exercice

1 CRITÈRE DE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE

Pour les subventions pour charges de service public, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (signature de la décision individuelle d'attribution ou de l'arrêté attributif).

Au 1^{er} janvier 2006, et dans le cadre du palier, il est recherché, en cours d'exercice, une comptabilisation des charges au plus près de la norme.

Ainsi, les faits générateurs retenus sont « l'émission du mandat » dans NDL, et « la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire » dans ACCORD-LOLF.

C'est en fin d'exercice, au travers des opérations d'inventaire, (détermination des charges à payer et des charges constatées d'avance), qu'est mis en application le principe de rattachement des charges à l'exercice fixé par la Loi organique.

2 MONTANT DE LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

La subvention pour charges de service public est comptabilisée pour le montant porté sur l'acte attributif, document qui fait naître l'obligation de l'État à l'égard de l'opérateur. Ce document est joint en tant que pièce justificative à l'appui des mandats et dossiers de liquidation émis.

Les montants inscrits et votés en Lois de finances correspondent au montant plafond qui peut être attribué à chacun des opérateurs de l'État. En conséquence, ces derniers ne peuvent correspondre en aucun cas à une obligation de versement à l'égard des opérateurs, ni représenter en conséquence le fait générateur.

3 ÉCRITURES COMPTABLES EN COURS D'EXERCICE

□ 3.1. À L'ÉMISSION DU MANDAT (NDL) OU À LA VALIDATION DU DOSSIER DE LIQUIDATION PAR LE SERVICE GESTIONNAIRE (ACCORD-LOLF)

☞ *Constatation de la charge et de la dette corrélative de l'État :*

↳ Débit des sous-comptes du compte **63** « Subventions pour charges de service public »

auxquels est associée la spécification « destination » de la dépense

↳ Crédit des sous-comptes du compte **451** « Opérateurs bénéficiaires de subventions pour charges de service public »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

pour le montant porté sur l'acte attributif émis.


Seule la comptabilité générale est mouvementée.

□ 3.2. APRÈS VALIDATION DU MANDAT (DOSSIER DE LIQUIDATION) PAR LE COMPTABLE ASSIGNATAIRE, ENTRAÎNANT LA MISE EN PAIEMENT

☞ *Apurement de la dette de l'État :*

 Débit sous-comptes du compte **451** « *Opérateurs bénéficiaires de subventions pour charges de service public* »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

 Crédit d'un compte financier

ou

 Crédit d'un compte de transfert

ou

 Crédit d'un compte de correspondant du Trésor

pour le montant versé.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation de crédits en comptabilité auxiliaire de la dépense) intervient au moment de la mise en paiement du mandat (ou dossier de liquidation) par le comptable.

CHAPITRE 3

Écritures d'inventaire

Les opérations d'inventaire permettent l'application du principe de rattachement des charges à l'exercice fixé par la Loi organique.

1 CHARGES À PAYER

Les décisions attributives signées qui n'auraient pas été comptabilisées au 31 décembre de l'année considérée, principalement pour des raisons d'organisation administrative¹, sont à rattacher à l'exercice.

Il est vraisemblable que ce cas de figure ne devrait se rencontrer que ponctuellement.

Les écritures suivantes sont à comptabiliser.

☞ *À la clôture de l'exercice, en date comptable du 31 décembre N.*

↶ Débit du compte **63X** « Subventions pour charges de service public »

↷ Crédit du compte **458.1** « Subventions pour charges de service public - Charges à payer »

pour le montant attendu de subvention pour charges de service public.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

☞ *En début d'exercice suivant, en date courante.*

En fin d'exercice N, le compte de charges à payer 458.1 précité présente un solde créditeur.

Après reprise du solde en balance d'entrée N+1, le compte de charges à payer est soldé par contre-passation des écritures.

↶ Débit du compte **458.1** « Subventions pour charges de service public - Charges à payer »

↷ Crédit du compte **63X** « Subventions pour charges de service public »

pour le montant initialement constaté.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

¹ Par exemple : circuits, délais de transmission...

2

PROVISIONS POUR CHARGES DE FONCTIONNEMENT**2.1. CONDITIONS DE CONSTITUTION**

La norme n° 2 du recueil des normes comptables de l'État a explicité les conditions de constitution des provisions pour charges au cas spécifique des subventions pour charges de service public.

Une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement est comptabilisée pour les subventions :

- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
- qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
- et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice.

2.2. COMMENTAIRES

Les montants fixés en Lois de finances ne peuvent correspondre à une obligation de versement à l'égard des opérateurs, ni représenter le fait générateur. À tout le moins, les montants inscrits représentent une condition nécessaire mais pas suffisante pour constater une provision pour charges.



Aussi l'évaluation de l'engagement de l'État à verser des subventions pour charges de service public ne sera-t-il possible qu'à l'émission de l'acte attributif, indépendamment de l'engagement quasi-permanent résultant des liens entre l'État et les opérateurs qu'il crée pour la plupart, et dont il assure le financement pour réaliser les politiques qu'il détermine.

Dès lors, les conditions requises pour la constitution de provisions n'apparaissent pas toutes réunies : il en résulte qu'aucune provision pour subvention pour charges de service public ne devrait pouvoir être comptabilisée.

2.3. ÉCRITURES

Toutefois et à toutes fins utiles, sont ci-dessous rappelés les schémas d'écritures relatifs aux provisions pour charges de fonctionnement.

☞ *Constatation d'une provision pour charges de fonctionnement :*

 Débit du compte 681.521	« Dotations aux provisions pour charges de fonctionnement »
 Crédit du compte 152.1	« Provisions pour charges de fonctionnement »

pour le montant estimé de la provision.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

☞ Reprise d'une provision pour charges de fonctionnement :

↙ Débit du compte **152.1** « Provisions pour charges de fonctionnement »

↘ Crédit
du compte **781.521** « Reprises sur provisions pour charges de
fonctionnement »

pour le montant de la reprise de provision.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

CHAPITRE 4

Relations entre les subventions pour charges de service public et les participations de l'État

Comme rappelé dans les principes généraux, une interaction certaine existe entre la notion « d'opérateurs de l'État » et la notion de « subvention pour charges de service public ». Or, les opérateurs de l'État constituent une catégorie du périmètre des participations de l'État, et représentent des entités contrôlées par ce dernier.

Dans ce cadre, et conformément à la norme n° 7 « Les immobilisations financières », les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées sont évaluées par équivalence.

La valeur d'équivalence de la participation est égale à la quote-part, détenue directement par l'État, des capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires de l'entité concernée. Plus précisément, s'agissant des opérateurs des politiques de l'État, les capitaux propres incluent les éventuelles subventions d'investissement reçues. En effet, compte tenu de la proximité financière et économique entre l'État et les opérateurs, la situation nette de l'État ne doit pas se trouver affectée par les subventions pour charges de service public accordées aux opérateurs : les subventions d'investissement non rapportées au résultat de l'opérateur doivent donc être incluses dans les capitaux propres retenus comme valeur d'équivalence.

Quelle que soit la « ventilation » de la subvention pour charges de service public (fonctionnement ou investissement), le montant alloué sera « récupéré » à l'actif du bilan de l'État en immobilisations financières lors de la mise en œuvre de la méthode d'évaluation retenue pour les participations de l'État.

 Il convient de se reporter au Livre 5 « Les immobilisations et les stocks », Tome 3 « Immobilisations financières - Participations et créances rattachées ».