

**Guide sur l'organisation financière
des créations, transformations et
suppressions
des établissements publics
nationaux et des groupements
d'intérêt public**

Direction Générale de la Comptabilité Publique

Fonction comptable de l'État

Bureau 7D

TABLE DES MATIÈRES

I. INTRODUCTION.....	5
II. QUELLE ORGANISATION RETENIR POUR PRÉPARER ET RÉALISER L'OPÉRATION DE RESTRUCTURATION ?	6
A. ASSOCIER DE MANIÈRE PRÉCOCE TOUS LES ACTEURS	6
B. DÉSIGNER UN CHEF DE PROJET	6
C. FORMALISER LES OPÉRATIONS	6
III. QUEL CALENDRIER RETENIR POUR L'OPÉRATION DE RESTRUCTURATION ?.....	7
A. PRÉVOIR SYSTÉMATIQUEMENT L'ENTRÉE EN VIGUEUR DIFFÉRÉE	7
B. PRIVILÉGIER LES EXERCICES CIVILS PLEINS	7
C. ORGANISER LA CONTINUITÉ DES OPÉRATIONS	8
D. ANTICIPER LES TEXTES D'APPLICATION DÈS LA RÉDACTION DU TEXTE INITIANT LA RESTRUCTURATION.....	9
E. DISPOSITIONS PRATIQUES À ANTICIPER.....	10
1. <i>La formation du personnel</i>	10
2. <i>Les opérations de transfert</i>	10
3. <i>Les opérations relatives aux comptes de dépôt de fonds au Trésor (DFT) et aux services associés</i>	11
IV. COMMENT PRÉPARER LA SUPPRESSION D'UN ÉTABLISSEMENT ?.....	13
A. QUELLES MESURES D'ORGANISATION PRENDRE ?	13
1. <i>Quelles prévisions retenir pour le dernier exercice budgétaire ?</i>	13
2. <i>Mettre l'accent sur l'apurement des opérations</i>	14
3. <i>Préparer un calendrier des opérations de clôture</i>	15
4. <i>Préparer le changement de relations avec les créanciers et débiteurs</i>	15
5. <i>Préparer le dénouement des opérations de trésorerie</i>	15
6. <i>Faire le point sur l'organisation de l'établissement</i>	16
7. <i>En cas de transfert d'un service, prévoir une individualisation comptable</i>	17
8. <i>Quelles mesures prendre s'agissant des régies ?</i>	17
9. <i>Organiser la conservation des archives</i>	18
B. QUELLES DISPOSITIONS JURIDIQUES PRÉVOIR ?	19
1. <i>Prévoir le transfert des droits, biens et obligations</i>	19
2. <i>Prévoir les autorités compétentes pour les opérations relatives au compte financier</i>	20
C. QUAND ET COMMENT TRANSFÉRER LES DROITS, BIENS ET OBLIGATIONS D'UN ÉTABLISSEMENT SUPPRIMÉ ?	21
V. COMMENT ORGANISER UNE PÉRIODE DE LIQUIDATION ?	23
A. LA TRÉSORERIE.....	23
B. LA COMPTABILITÉ.....	23
C. ACHÈVEMENT DES OPÉRATIONS DE LIQUIDATION	24
1. <i>Clôture des opérations</i>	24
2. <i>Approbation par les tutelles</i>	24
3. <i>Justification du transfert à l'État</i>	25
VI. COMMENT PRÉPARER LE DÉMARRAGE D'UN NOUVEL ÉTABLISSEMENT ?.....	27
A. ÉVALUATION DES INCIDENCES DU NOUVEAU STATUT SUR LA GESTION DE L'ÉTABLISSEMENT	27
B. DOTER L'ÉTABLISSEMENT D'UN BUDGET DÈS SA CRÉATION	27
1. <i>désigner une autorité chargée d'adopter un budget initial</i>	28
2. <i>prévoir que ce budget initial pourra ultérieurement être modifié par le conseil d'administration de l'établissement</i>	29
C. ÉVALUER LES DÉPENSES ET RECETTES DE L'ÉTABLISSEMENT	29

D.	PIÈCES JUSTIFICATIVES À PRODUIRE LORS DU DÉMARRAGE	29
E.	DOTER L'ÉTABLISSEMENT D'UNE TRÉSORERIE SUFFISANTE DÈS SA CRÉATION	30
F.	PRÉVOIR LES NOMINATIONS NÉCESSAIRES	30
G.	CHOISIR UN LOGICIEL INFORMATIQUE.....	31
H.	DÉCLARATION D'EXISTENCE LÉGALE.....	31
VII.	COMMENT TRANSFORMER UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC EN ÉTABLISSEMENT PUBLIC NON SOUMIS AUX RÈGLES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE ?	33
A.	QUELLES DISPOSITIONS JURIDIQUES PRÉVOIR ?	33
1.	<i>Prévoir la non soumission aux règles de la CP</i>	<i>33</i>
2.	<i>Prévoir un dispositif transitoire</i>	<i>33</i>
B.	QUELLES OPÉRATIONS RÉALISER ?	33
VIII.	ANNEXE 1 : LE COMPTE DÉPÔT DE FOND AU TRÉSOR (DFT) ET LES SERVICES ASSOCIÉS.....	35
A.	CRÉATION D'UN ÉTABLISSEMENT	35
B.	SUPPRESSION D'UN ÉTABLISSEMENT.....	35
C.	FUSION D'ÉTABLISSEMENTS.....	35
1.	<i>Les moyens de paiement.....</i>	<i>35</i>
2.	<i>Les placements</i>	<i>37</i>
3.	<i>Les services</i>	<i>37</i>
IX.	ANNEXE 2 : RÉCAPITULATIF DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES À PRÉVOIR DANS UN TEXTE CRÉANT, TRANSFORMANT OU SUPPRIMANT UN ÉTABLISSEMENT	39
X.	ANNEXE 3 : COMMENT SUPPRIMER UN SERVICE À COMPTABILITÉ DISTINCTE, UN SERVICE SPÉCIAL ET UN BUDGET ANNEXE ?	41
A.	QUELLE EST L'AUTORITÉ CHARGÉE DE DÉCIDER DE LA SUPPRESSION ?	41
B.	COMMENT PROCÉDER À LA SUPPRESSION ?.....	41
1.	<i>Cas du SACD</i>	<i>41</i>
2.	<i>Cas du budget annexe.</i>	<i>42</i>
3.	<i>Cas du service spécial.....</i>	<i>42</i>

I. INTRODUCTION

Le présent guide a pour objet d'apporter une aide pratique aux établissements publics nationaux (EPN), aux groupements d'intérêt public (GIP) concernés par des opérations de création, transformation, regroupement ou de liquidation ainsi qu'aux ministères de tutelles de ces entités.

Il doit faciliter l'exercice par l'agent comptable de sa mission de conseil à l'ordonnateur. En effet, l'expérience démontre que les agents comptables sont fortement sollicités pour organiser et réaliser les opérations de restructuration des établissements.

Dans ce contexte, les questions posées aux agents comptables portent généralement sur des questions de deux ordres :

- Quels problèmes l'établissement (et les tutelles) doit-il anticiper ?
- Quelles sont les dispositions à prévoir dans les textes créant, transformant ou supprimant l'établissement pour faciliter l'opération ?

Le guide se fonde sur la mise en commun de l'expérience de plusieurs agents comptables ayant participé à des opérations de restructuration d'établissement. Il reprend également l'ensemble des recommandations réglementaires et pratiques faites par la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP) lors de ces opérations.

Il reprend plusieurs recommandations « de bon sens » dont l'utilité peut paraître discutable. L'expérience démontre toutefois que ces recommandations sont parfois oubliées.

Les recommandations sont accompagnées d'un argumentaire permettant à l'agent comptable d'étayer sa position.

Ce guide est évolutif. Autrement dit, il devra être régulièrement enrichi des enseignements tirés des opérations de restructuration les plus récentes. Cette démarche est en effet nécessaire pour conserver à ce document son caractère opérationnel.

Le guide ne se substitue pas à d'autres sources utiles pour les opérations de restructuration. Il s'agit notamment de :

- Guide sur « la dissolution des organismes devenus sans objet » rédigé par Direction des Affaires Juridiques du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (avril 2006) : http://alize.alize/alize15/daj/guide_dissolution/guide-dissolution.htm.
- « Guide de légistique », régulièrement mise à jour et consultable sur Légifrance : http://www.legifrance.gouv.fr/html/Guide_legistique/accueil_guide_leg.htm.
- « Guide GIP » rédigé par la DGCP : http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/gip.pdf.

II. QUELLE ORGANISATION RETENIR POUR PREPARER ET RÉALISER L'OPÉRATION DE RESTRUCTURATION ?

A. ASSOCIER DE MANIÈRE PRÉCOCE TOUS LES ACTEURS

L'association précoce de tous les acteurs (établissements, tutelles, services déconcentrés) est un préalable. Elle permet d'envisager l'ensemble des questions à traiter et de prévenir des contretemps et des blocages.

Il convient de saisir le bureau 7D de la DGCP de tout projet de texte visant à organiser une opération de restructuration d'EPN ou de GIP.

Tout changement de statut nécessite une anticipation d'au moins six mois.

B. DÉSIGNER UN CHEF DE PROJET

La désignation d'un chef de projet est indispensable. Ce chef de projet doit coordonner l'ensemble des services concernés et planifier les opérations.

Ce rôle de coordination est en effet essentiel dans la mesure où la conduite d'un projet relatif à la restructuration d'un établissement implique de nombreuses prises de contacts en interne et en externe, nécessite le recensement d'informations et suppose une connaissance précise des établissements et leur activité ainsi qu'une approche pluri-disciplinaire (administrative, financière, juridique) des opérations.

La désignation d'un chef de projet facilite l'appui des tutelles en leur donnant un interlocuteur unique.

C. FORMALISER LES OPÉRATIONS

La formalisation des opérations est nécessaire pour simplifier la planification des opérations et organiser leur enchaînement (recours à un rétro-planning).

III. QUEL CALENDRIER RETENIR POUR L'OPÉRATION DE RESTRUCTURATION ?

A. PRÉVOIR SYSTÉMATIQUEMENT L'ENTRÉE EN VIGUEUR DIFFÉRÉE

En principe, et sauf disposition contraire, les lois et décrets entrent en vigueur de manière immédiate.

Dans le cas d'une restructuration, cette solution induit des inconvénients importants dans la mesure où les ordonnateurs, gestionnaires et agents comptables doivent immédiatement cesser l'activité de l'établissement supprimé et/ou commencer l'activité du nouvel établissement. Pratiquement, l'entrée en vigueur immédiate du décret peut désorganiser la restructuration d'un établissement.

➔ Il est donc recommandé de prévoir une entrée en vigueur différée.

Il n'y a aucune règle sur ce point. Toutefois, deux solutions sont envisageables :

- soit prévoir une entrée en vigueur du décret au 1^{er} janvier N+1 (voir ci-dessous « Privilégier les exercices civils pleins »)¹;
- soit prévoir une entrée en vigueur du décret un ou plusieurs mois après la publication du texte. Le choix de cette durée est à l'appréciation des tutelles et des établissements. Exemple : le 1^{er} jour du mois ou des deux mois suivant la publication au *Journal officiel*², ...

Le 1^{er} janvier est à privilégier, si l'entrée en vigueur est postérieure à la publication, il est souhaitable qu'elle coïncide avec le 1^{er} jour du mois concerné notamment pour l'établissement des salaires (surtout en cas de paye à façon).

B. PRIVILÉGIER LES EXERCICES CIVILS PLEINS

Il n'existe aucune obligation de restructurer un établissement en exercice civil plein (suppression au 31 décembre et création ou transformation au 1^{er} janvier). Un établissement peut ainsi être créé en cours d'exercice par exemple pour un établissement de formation au début de l'année universitaire ou scolaire.

¹ Article 23 du décret n° 2005-1555 du 13 décembre 2005 relatif à l'Institut national du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle

² Décret n° 2006-610 du 26 mai 2006 portant intégration du centre d'étude du milieu et de pédagogie appliquée du ministère de l'agriculture de Fouesnant à l'Institut national d'enseignement supérieur et de recherche agronomique et agroalimentaire de Rennes

Toutefois, la création en exercice plein doit être privilégiée. En effet, elle facilite la réalisation de l'opération :

- Elle garantit la cohérence avec le principe d'annualité régissant le budget d'autres organismes publics (État principalement, et autres établissements).
- Elle limite le nombre de formalités à réaliser (exemple pour une création : un seul budget et un seul compte financier au lieu de deux budgets et deux comptes financiers pour chaque partie de l'exercice).
- Elle permet aux membres du conseil d'administration d'avoir une vision exacte de la gestion de l'établissement au regard du budget présenté et du compte financier. Un budget ou un compte financier sur un exercice tronqué a moins de sens et ne facilite pas l'élaboration du budget de l'année suivante.

C. ORGANISER LA CONTINUITÉ DES OPÉRATIONS

Lors de la transformation d'un établissement (ex transformation d'un établissement public à caractère administratif –EPA- en établissement public à caractère scientifique culturel et professionnel –EPSCP-) ou lors de la suppression d'un ou plusieurs établissements regroupés en un seul, deux écueils doivent être évités :

- La création d'un vide juridique. Tel est le cas lorsqu'un délai apparaît entre la suppression d'un établissement et la création d'un nouvel établissement. Ce délai rend en principe impossible la poursuite de l'activité transférée, et notamment l'engagement et le paiement des dépenses.
- La coexistence du ou des établissements supprimés et du ou des nouveaux établissements. Cette situation crée une forte insécurité juridique dans la mesure où les opérations (notamment de dépenses et de recettes) ne peuvent être rattachées avec certitude à l'un ou l'autre des établissements.

Dans les deux cas, les relations avec les créanciers et débiteurs sont compliquées et de nature à susciter des contentieux.

Par conséquent, la seule solution de nature à garantir la continuité et la sécurité des opérations consiste en la suppression du ou des anciens établissements et la création du ou des nouveaux établissements à la même date (J). Ainsi :

- Le ou les anciens établissements fonctionnent jusqu'à J-1 inclus ;
- Le ou les nouveaux établissements fonctionnent seulement à compter de J.

La mise en œuvre de cette solution est relativement simple dans le cadre d'une loi ou d'un décret. Un article d'un décret créant un établissement par fusion de deux établissements existants peut ainsi prévoir : « *Le présent décret entre en vigueur à compter de J. Les décrets relatifs aux établissements X et Y sont abrogés à compter de J.* »

En cas de suppression d'un GIP avant l'échéance fixée par sa convention constitutive et de transfert de son activité à un autre organisme (généralement l'État ou un établissement public), un calendrier spécifique doit être retenu :

- Le texte (une loi³ ou un décret⁴) prévoyant le rattachement de l'activité du GIP doit prévoir une entrée en vigueur différée à J pour les raisons exposées plus haut ;
- L'assemblée du GIP doit prononcer sa dissolution pendant ce délai avec effet à J.

☑ Rappel concernant les GIP :

Les GIP ont une durée de vie limitée fixée par les conventions constitutives les créant. Il convient donc, dans le cadre de la continuité des opérations, d'anticiper les opérations de dissolution, de transformation ou de prorogation du GIP.

La publication au *Journal officiel* de l'arrêté d'approbation de la convention constitutive du GIP permet au groupement d'acquérir la personnalité juridique. La date de publication est donc très importante pour déterminer la date d'expiration du GIP et/ou la date d'enclenchement de la procédure de renouvellement.

Toute demande visant à la prorogation du GIP, doit être transmise à l'autorité administrative ayant approuvé la convention originelle au moins 4 mois avant l'expiration de la convention constitutive. La procédure d'approbation intervient dans les mêmes formes que lors de la création du GIP. Le GIP ayant une durée déterminée dans sa convention, l'absence de renouvellement explicite approuvée dans les mêmes formes que la création met fin à la personne morale, nonobstant la volonté des membres de poursuivre l'activité du groupement.

Le remplacement d'un GIP par un établissement public implique un décret en Conseil d'État. En effet, dans la pratique, un établissement public est le plus souvent créé par décret en Conseil d'État. Dans ce cas, les travaux d'élaboration du projet de décret devront être lancés dès que les instances du GIP auront décidé d'une modification de la structure de manière à éviter tout vide juridique après la date d'expiration du GIP.

Cf. Guide GIP http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/gip.pdf.

D. ANTICIPER LES TEXTES D'APPLICATION DÈS LA RÉDACTION DU TEXTE INITIANT LA RESTRUCTURATION

La restructuration d'un établissement résulte en principe d'une loi ou d'un décret. Leur mise en œuvre implique la rédaction de textes d'application (décrets ou arrêtés) et plusieurs décisions (exemple : nominations).

³ Article 16 de la loi de programme n° 2006-450 du 18 avril 2006 pour la recherche transférant les droits, biens et obligations du GIP Agence Nationale de la Recherche à l'établissement public Agence Nationale de la Recherche

⁴ Décret n° 2005-355 du 18 avril 2005 modifiant le décret n° 2002-49 du 10 janvier 2002 relatif aux missions, à l'administration et au régime financier de l'École nationale d'administration transférant les droits, biens et obligations du GIP Centre des études européennes de Strasbourg à l'établissement public École Nationale d'Administration.

Par conséquent, dès la rédaction de la loi ou du décret initiant la restructuration, il est recommandé de lister et de préparer les textes d'application nécessaires.

Dans ce cadre, une analyse juridique des conséquences du choix du statut de l'établissement doit être conduite.

A titre d'exemple, quand un ministère autre que le ministère chargé de l'enseignement supérieur choisit le statut d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), il doit, pour chaque disposition des textes régissant cette catégorie d'établissements et prévoyant la compétence du ministère de l'enseignement supérieur, se demander s'il entend substituer sa propre compétence ou s'il souhaite appliquer les dispositions d'application prévues par le ministre chargé de l'enseignement supérieur.

Les textes d'applications (décrets ou arrêtés) doivent être préparés pour être publiés soit en même temps soit peu après la publication du texte initiant la restructuration (loi ou décret).

E. DISPOSITIONS PRATIQUES À ANTICIPER

1. LA FORMATION DU PERSONNEL

S'agissant d'un démarrage d'établissement ou d'une opération de restructuration, il convient de prévoir des plans de formations adaptés (réglementation financière et comptable, GRH, formations à l'utilisation des outils informatique...).

L'expérience montre que les personnels du nouvel établissement, lorsque celui-ci est né de la transformation d'un service ministériel, maîtrisent assez mal la réglementation adaptée au fonctionnement du nouvel établissement.

2. LES OPÉRATIONS DE TRANSFERT

Une concertation en amont des différents acteurs doit permettre d'examiner les méthodes de travail afin de réussir au mieux la restructuration.

Lors d'une opération de restructuration ou de création, il est en effet nécessaire de prévoir une concertation entre les différents acteurs comptables et financiers pour étudier l'ensemble des procédures budgétaires et comptables. Ce travail en amont permet également de sensibiliser les acteurs aux spécificités des établissements publics nationaux.

Les services financiers et les agences comptables des établissements concernés doivent être associés à ce travail de réflexion. Quand un établissement public est créé à partir d'un service ministériel, il convient de contacter le Département comptable ministériel (DCM) et la Trésorerie générale assignataire des dépenses du service supprimé. Il peut également s'avérer nécessaire d'associer la tutelle technique et la Direction du Budget à ce stade des travaux. Ces échanges peuvent donner lieu, par exemple, à la création d'un groupe de travail ad hoc « organisation financière ». Cette concertation doit faciliter pour l'agent comptable du nouvel établissement l'obtention des informations financières nécessaires aux opérations de reprise.

Par ailleurs, en matière de contrats et de marchés, il convient, notamment, de prévoir :

- La confection d'un inventaire des contrats et marchés et d'une situation financière ;
- La communication des pièces relatives aux contrats et marchés : exemplaires uniques, nantissements, cessions de créances, fiches de paiement ;
- La rédaction d'avenants pour ceux qui seront poursuivis.

Les modalités de transferts d'oppositions, de retenues de garantie devront également être étudiées.

Le cas particulier des personnels : les contrats de détachement ne peuvent pas être transférés, il convient donc de prévoir de nouveaux contrats.

3. LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX COMPTES DE DÉPÔT DE FONDS AU TRÉSOR (DFT) ET AUX SERVICES ASSOCIÉS

Sur ce point, il convient de se reporter à l'annexe 1.

* * *

La Direction Générale de la Comptabilité Publique et les Trésoreries générales peuvent apporter leur soutien aux agents comptables pour toute difficulté technique ou toute question financière (par exemple en matière de paye à façon).

IV. COMMENT PRÉPARER LA SUPPRESSION D'UN ÉTABLISSEMENT ?

La suppression d'un établissement a pour conséquences

- la fin de toute opération nouvelle tant pour l'ordonnateur que pour l'agent comptable
- et à l'issue de la période d'inventaire, l'établissement par l'agent comptable d'une balance définitive des comptes et d'un bilan de clôture.

Au préalable, plusieurs opérations doivent être anticipées : il s'agit des mesures d'organisation à prendre, des dispositions juridiques à prévoir et de l'organisation du transfert des biens, droits et obligations.

A. QUELLES MESURES D'ORGANISATION PRENDRE ?

La suppression d'un établissement suppose une clôture des comptes suivie d'un transfert à une autre structure ou à l'État :

- soit pour poursuivre l'activité (exemple : suppression de deux établissements remplacés par un seul) ;
- soit pour liquider les opérations (exemple : désignation d'un liquidateur pour apurer les opérations en cours et transférer le mali ou le boni de liquidation à l'État).

Pour faciliter le transfert des opérations en limitant au maximum le nombre et le montant des opérations transférées, plusieurs mesures doivent être mises en œuvre.

1. QUELLES PRÉVISIONS RETENIR POUR LE DERNIER EXERCICE BUDGÉTAIRE ?

Alors que le texte supprimant l'établissement n'est pas encore publié, les gestionnaires et les tutelles de cet établissement peuvent néanmoins prévoir que la suppression sera effective en cours de l'année à venir (par exemple au 30 juin N+1).

Dans ce cas, dans un souci de prudence, il est recommandé de voter le budget sur des prévisions budgétaires sur un exercice plein et non sur la période allant jusqu'à la date prévue de suppression de l'exercice.

Cette préconisation permet d'éviter tout blocage qui résulterait d'un retard dans la rédaction et la publication des textes.

A titre d'information, une annexe (sans valeur obligatoire) peut être jointe au budget. Elle pourra décrire le budget dans l'hypothèse d'une suppression effective de l'établissement à la date prévue.

2. METTRE L'ACCENT SUR L'APUREMENT DES OPÉRATIONS

L'apurement des opérations doit en priorité être effectué par l'établissement qui doit être supprimé ou transféré. En effet, les gestionnaires de cet établissement sont les plus à même d'effectuer ces opérations en raison de leur connaissance de l'historique des dossiers et des relations avec les partenaires.

Il s'agit principalement de solder les comptes de tiers. Ceci concerne particulièrement :

- L'apurement des recettes et dépenses à classer ;
- L'apurement des restes à recouvrer, par exemple en organisant un examen spécifique pour les admissions en non-valeur.

Il s'agit également d'anticiper la régularisation du maximum d'opérations :

- émission des factures en suspens,
- recherche au sein de l'établissement des factures qui n'auraient pas été transmises pour mandatement,
- ajustement de l'inventaire,
- calcul des dotations aux amortissements et provisions,
- apurement des excédents de versements et réimputations,
- inscription des produits à recevoir et recensement des charges à payer,
- constituer une provision pour créances douteuses,
- reprise des provisions non utilisées et régularisation des charges à étaler,
- restituer les dépôts et cautionnements,
- procéder à un inventaire des stocks,
- recenser les factures fournisseurs non parvenues,
- identifier les charges et produits constatés d'avances (problématique des abonnements, vignettes, droits d'inscription),
- régulariser les salaires (rappels, heures supplémentaires),
- pour les valeurs inactives, prévoir la communication d'un « état des lieux » entre l'ancien et le nouvel agent comptable ...

3. PRÉPARER UN CALENDRIER DES OPÉRATIONS DE CLÔTURE

Ce calendrier a pour but de lisser les opérations avant la suppression de l'établissement et donc d'éviter une accélération de l'émission des mandats et titres peu avant la suppression de l'établissement.

Il peut être rédigé sur le principe des calendriers des opérations de fin d'exercice. Il fixe notamment :

- les dates limites de production des factures, des mandats et titres pour chaque étape des procédures ;
- les dates de restitutions des fonds et pièces des régisseurs ;
- la date limite de clôture des engagements juridiques et comptables ...

4. PRÉPARER LE CHANGEMENT DE RELATIONS AVEC LES CRÉANCIERS ET DÉBITEURS

Lors de la reprise des droits et obligations par un autre établissement, les relations avec les créanciers et débiteurs de l'établissement supprimé peuvent être perturbées en raison du changement de nom, de coordonnées bancaires et/ou d'adresse.

Il est donc nécessaire que l'établissement supprimé :

- les invite à régulariser les opérations en cours d'ici la date de suppression ;
- annule toutes les opérations préalablement domiciliées sur les comptes ouverts au nom de l'agence comptable (prélèvements en dépense et en recettes, virements automatiques ...)
- informe ses créanciers et débiteurs de sa suppression et de la date de suppression ;
- leur communique les noms, adresses et coordonnées bancaires de l'éventuel liquidateur ou de la structure reprenant les droits, biens et obligations ;
- régularise les dépôts et cautionnements reçus ou versés ;
- informe l'administration fiscale (assujettissement à la TVA) de la suppression.

5. PRÉPARER LE DÉNOUEMENT DES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

A la date de la suppression de l'établissement, l'agent comptable en place ne peut plus effectuer d'opérations de trésorerie.

Conformément aux termes de la réglementation bancaire, le compte DFT demeure ouvert dans les écritures de la trésorerie générale teneuse de compte jusqu'à l'apurement des chèques émis, dans la limite d'un délai d'un an et huit jours correspondant à la date de prescription de ces effets à compter de leur date d'émission (articles L 131-32 et L 131-59-2° du Code Monétaire et Financier).

L'agent comptable de l'établissement supprimé enregistre au compte de disponibilités dans les conditions habituelles les opérations en instance :

- * En crédit, les opérations afférentes aux moyens de paiement (chèques notamment) émis en couverture des dépenses de l'établissement ;
- * En débit, les recettes encaissées quel que soit le moyen de paiement utilisé (virements notamment) ;
- * Les rejets de chèques sont enregistrés également dans les conditions habituelles jusqu'à la date de dissolution de l'établissement.

Ainsi, il est donc absolument nécessaire d'anticiper ces opérations pour permettre l'apurement des opérations en instance et la clôture du compte.

L'agent comptable veille plus particulièrement à l'apurement des chèques émis par une relance systématique des bénéficiaires. Ce n'est qu'après accord avec les organismes teneurs des comptes, accord comportant la régularisation des avis attendus, que les montants des avoirs peuvent être établis en vue de l'élaboration du bilan. Un état de rapprochement du solde du compte, à la date de suppression de l'établissement, sera établi par l'agent comptable de cet établissement et accompagné de la liste des opérations en instance.

La clôture du compte ne pourra intervenir que lorsque le dernier chèque émis aura été débité et au plus tard un an et huit jours après l'émission du dernier chèque. Les disponibilités peuvent alors être transférées à l'État ou à un ou plusieurs établissements publics et les comptes ouverts au nom de l'établissement dissous sont clôturés.

Toutefois, si toutes les opérations ne sont pas dénouées, l'agent comptable devra établir une liste des chèques émis non débités afin d'en assurer le suivi. Une provision suffisante sera conservée au compte jusqu'à apurement complet de cette liste.

Les virements reçus ou les prélèvements effectués sur le compte de l'établissement dissous postérieurement à la date de dissolution continue d'être enregistrés dans les limites de temps sus-indiquée pour le traitement des chèques. Ces opérations doivent alors être réaffectées sur le compte du nouvel établissement ou du liquidateur.

(se reporter également à l'annexe 1).

6. FAIRE LE POINT SUR L'ORGANISATION DE L'ÉTABLISSEMENT

Il s'agit notamment d'établir une liste des délégations de signature et de pouvoir, des régies, une description de l'organisation budgétaire de l'établissement ...

Cette démarche est particulièrement importante car elle prépare la période suivant la suppression de l'établissement (exemple : transfert de l'activité d'un établissement vers un autre ou de changement de statut d'un établissement). En effet, sur la base de ces listes, le nouvel établissement pourra :

- vérifier la possibilité juridique maintenir l'organisation précédente ;

- et s'assurer de l'opportunité de maintenir l'organisation précédente dans une perspective de rationalisation des procédures.

7. EN CAS DE TRANSFERT D'UN SERVICE, PRÉVOIR UNE INDIVIDUALISATION COMPTABLE

Lors du transfert d'un ou plusieurs établissements à un seul établissement, les opérations de reprise comptable n'appellent aucune observation particulière. En effet, la totalité des balances de sorties sont reprises en balance d'entrée sans retraitement.

Par contre, en cas de transfert (ou de suppression) d'un service d'un établissement (c'est-à-dire d'une partie de son activité), la seule balance de sortie de l'établissement ne peut suffire pour la reprise des opérations comptables. En effet, elle ne permet pas à elle seule de distinguer les droits, biens et obligations rattachés à l'activité transférée des autres droits, biens et obligations.

Il est donc recommandé de créer un service à comptabilité distincte pour individualiser le plus tôt possible les immobilisations, dettes et créances relatives à l'activité de ce service.

8. QUELLES MESURES PRENDRE S'AGISSANT DES RÉGIES ?

Si l'établissement dissous possède des régies, celles-ci disparaissent et leurs opérations sont enregistrées dans la comptabilité de cet organisme.

a) S'agissant des régies d'avances

Le régisseur reverse à l'agent comptable le reliquat d'avance non employé.

Il produit dans les meilleurs délais, les pièces justificatives de dépenses encore en sa possession.

Le solde des comptes de disponibilités est reversé à l'agent comptable dans les conditions prévues pour chaque catégorie de comptes. Le compte dépôt de fonds au Trésor (DFT) demeure ouvert dans la limite d'un an et huit jours afin d'honorer les chèques émis non débités. La clôture du compte intervient dans des conditions analogues à celles du compte DFT de l'agent comptable principal.

En matière de compte DFT, les formules de chèque inutilisées sont restituées au comptable teneur du compte.

Dans le cas où le régisseur a été autorisé à détenir un compte bancaire, il demande la clôture de ce compte selon des modalités analogues.

b) S'agissant des régies de recettes

Lorsque la régie de recettes cesse ses opérations, le régisseur verse à l'agent comptable, la totalité des recettes encaissées.

Dans le cas d'une régie de recettes, le régisseur adresse une demande de clôture de son compte de dépôts de fonds à l'agent comptable.

Le même type d'opérations doit être réalisé lorsque exceptionnellement le régisseur a été autorisé à ouvrir un compte bancaire.

Le régisseur restitue le ou les registres à souches au comptable qui les lui avait remis. Il fait parvenir également à l'agent comptable les tickets, timbres, vignettes et autres documents destinés à l'encaissement des recettes.

9. ORGANISER LA CONSERVATION DES ARCHIVES

a) S'agissant des pièces justificatives à produire au juge des comptes

Dans la mesure où l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963 impose aux comptables publics une responsabilité personnelle et pécuniaire quant à la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi qu'à la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent, les agents comptables doivent veiller à ce que ces pièces puissent être aisément mises à disposition du juge des comptes, qu'il s'agisse des pièces sur support papier ou des données informatisées.

Par ailleurs selon l'article 48 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP), les pièces justificatives des opérations sont produites au juge des comptes. Lorsqu'elles sont conservées par les comptables elles ne peuvent être détruites soit avant le jugement des comptes, soit avant la fin de la durée de prescription applicable à l'opération.

En application de ces dispositions, les pièces justificatives des EPA doivent être conservées pendant la durée la plus longue de prescription qui peut être opposée à l'agent comptable, que ce soit la durée applicable à l'opération ou la prescription de 6 ans prévue par la loi de 1963 précitée.

Pour les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC), le délai de conservation des pièces justificatives est de 10 ans (article 215 du RGCP).

Il convient de s'assurer que les archives comptables sont déposées en lieu sûr afin d'être accessibles aux différents corps de contrôle appelés à les consulter. En pratique, en cas de suppression d'un établissement public, l'agent comptable devra s'assurer auprès de la personne (État ou établissement) reprenant les droits, biens et obligations qu'il se chargera de la conservation de ces pièces.

b) S'agissant des archives « vivantes »

Le nouvel établissement (ou le service de l'État) doit disposer de l'ensemble des archives vivantes, indépendamment des pièces devant être conservées pour le juge des comptes. Il doit disposer d'une sauvegarde des données informatiques et prévoir une formation au logiciel budgétaire et comptable, si celui-ci est différent de celui de l'établissement repris.

B. QUELLES DISPOSITIONS JURIDIQUES PRÉVOIR ?

Il convient de se référer au « Guide de légistique »⁵ et au « Guide la dissolution des organismes devenus sans objet » de la Direction des affaires juridiques du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie⁶.

Les points suivants doivent faire l'objet d'une attention particulière.

1. PRÉVOIR LE TRANSFERT DES DROITS, BIENS ET OBLIGATIONS

Le transfert des droits, biens et obligations permet de transférer le patrimoine (y compris les dettes) d'un établissement à un autre.

Le texte supprimant l'établissement doit explicitement prévoir le transfert des droits, biens et obligations de l'établissement supprimé à la structure qui reprendra son activité ou son patrimoine (c'est-à-dire soit un établissement public ou l'État). Cette mention expresse doit donc figurer soit dans la loi ou le décret⁷.

La rédaction suivante peut être retenue : « *Les biens, droits et obligations de X sont dévolus à Y.* »

L'absence d'une telle mention nuit à la continuité des opérations : le transfert de propriété ne peut être effectué et les dettes et créances ne peuvent être régulièrement soldées.

La même mention doit être également prévue en cas de transfert d'un service d'un établissement public.

Plus généralement, il doit être prévu que le nouvel établissement est substitué aux personnes morales dont il reprend l'activité dans les droits et obligations résultant des contrats passés par ces personnes pour l'accomplissement des missions qui lui sont attribuées.

En cas de transfert d'immeubles appartenant à l'État d'un établissement à un autre, il convient d'informer le service France-Domaine pour mise à jour du Tableau général des propriétés de l'État (TGPE).

En cas de liquidation, il n'est pas nécessaire de préciser les droits, biens et obligations sont transférés au liquidateur. En effet, sa mission implique automatiquement l'exercice des droits correspondants. Par contre, il convient de préciser à qui sera transféré le solde à l'issue de la liquidation.

⁵ http://www.legifrance.gouv.fr/html/Guide_legistique/accueil_guide_leg.htm

⁶ Fiche n° 7 : dissolution d'un établissement public administratif ; fiche n° 8 : dissolution d'un établissement public industriel et commercial ; fiche n° 9 : dissolution d'un groupement d'intérêt public (GIP) http://alize.alize/alize15/daj/guide_dissolution/guide-dissolution.htm.

⁷ Décret n° 2006-610 du 26 mai 2006 portant intégration du centre d'étude du milieu et de pédagogie appliquée du ministère de l'agriculture de Fouesnant à l'Institut national d'enseignement supérieur et de recherche agronomique et agroalimentaire de Rennes

En cas de création à partir de services de l'État, la disposition relative au transfert des droits, biens et obligations peut être plus complète⁸. Ainsi, pour ce qui est des biens, des articles doivent régler la question des immeubles et biens mobiliers pour prévoir que les immeubles appartenant à l'État et affectés à l'exercice des missions confiées au nouvel établissement, lui sont attribués à titre de dotation et que les biens mobiliers de l'État nécessaires à l'exercice des missions lui sont transférés à titre gratuit et en toute propriété. Il est souhaitable de prévoir des conventions précisant les conditions de ce transfert⁹.

Il est recommandé, dans tous les cas, de prévoir des conventions précisant les conditions de transfert et listant, notamment, les droits et obligations repris.

2. PRÉVOIR LES AUTORITÉS COMPÉTENTES POUR LES OPÉRATIONS RELATIVES AU COMPTE FINANCIER

Le compte financier de l'établissement supprimé doit être établi, arrêté et approuvé comme tout compte financier. Les opérations matérielles de confection du compte financier ont lieu après la suppression de l'établissement.

Dans le décret supprimant l'établissement, il est par conséquent nécessaire :

a) de prévoir la compétence de l'agent comptable de l'établissement supprimé pour établir le compte financier

L'article correspondant peut être rédigé comme suit : « *Le compte financier de X est établi par l'agent comptable en fonction lors de sa suppression.* »

b) et de désigner une autorité chargée d'approuver le compte financier

Cette autorité peut être soit le conseil d'administration de l'établissement reprenant les droits, biens et obligations de l'établissement supprimé, soit l'État.

Sur ce point, il n'existe aucune règle et le choix entre les deux solutions relèvent de l'opportunité. Les principes suivants peuvent toutefois être retenus :

- Si les biens, droits et obligations du ou des établissements supprimés sont repris par un seul établissement (cas le plus fréquent), le conseil d'administration de cet établissement peut être désigné pour approuver le compte financier du ou des établissements supprimés.

L'article correspondant peut être rédigé comme suit : « *Le conseil d'administration de [l'établissement qui reprend les droits, biens et obligations] arrête et approuve le compte financier de [l'établissement supprimé].* »

⁸ Article 22 du décret n° 2005-1555 du 13 décembre 2005 relatif à l'Institut national du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle

⁹ Guide de légistique, fiche 5.2.3 : créer, modifier ou supprimer un établissement public.

- Si les biens, droits et obligations du ou des établissements supprimés sont répartis entre plusieurs établissements, l'État peut être chargé d'approuver le compte financier.

L'article correspondant peut être rédigé comme suit : « *Les ministres [...] arrêtent et approuvent le compte financier de [l'établissement qui reprend les droits, biens et obligations].* »¹⁰

C. QUAND ET COMMENT TRANSFÉRER LES DROITS, BIENS ET OBLIGATIONS D'UN ÉTABLISSEMENT SUPPRIMÉ ?

➤ À la suite de la suppression d'un établissement, deux solutions techniques sont envisageables pour transférer les droits, biens et obligations :

- soit un transfert dès la suppression de l'ancien établissement ;
- soit un transfert après une période de liquidation.

La liquidation est l'ensemble des opérations qui, après dissolution de l'établissement public, ont pour objet la réalisation des éléments d'actif et l'apurement du passif, tels qu'ils figurent au bilan de clôture produit par l'agent comptable de l'organisme dissous.

Prévue pour une durée limitée, la période de liquidation a donc pour but de solder les opérations non apurées à cette date, d'établir une situation des biens, dettes et créances, le cas échéant de réaliser les éléments d'actif et de clore sa mission en transférant le solde de liquidation à une structure (généralement l'État ou, un ou plusieurs établissements publics).

Cette procédure se distingue de la reprise immédiate des biens, droits et obligations par l'État ou un établissement. En effet, la liquidation a pour but exclusif d'arrêter et d'apurer une situation sans engager d'opérations nouvelles alors que la reprise immédiate a pour but d'assurer une continuité d'une activité.

Le recours à une période de liquidation ne doit donc pas être systématique et doit être réservé aux suppressions laissant des opérations nombreuses et complexes à apurer. Elle est en outre particulièrement adaptée aux suppressions d'établissement suivies d'une répartition des droits, biens et obligations entre plusieurs personnes morales. En effet, à l'issue de la liquidation, le liquidateur peut être chargé de proposer une répartition soumise à approbation des tutelles¹¹.

¹⁰ Article 2 du décret n° 2006-945 du 28 juillet 2006 relatif à l'Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances

¹¹ Arrêté du 15 juillet 2002 fixant les modalités de liquidation de l'université thématique d'Agen

Lorsque l'activité est poursuivie par une nouvelle structure, il peut être envisagé de dissocier le transfert des biens et moyens qui en permettent l'exercice, de la liquidation comptable. Les conditions et date de transfert doivent, dans ces conditions, être précisées dans les textes (vente, à titre gratuit, à l'euro symbolique) le cas échéant après consultation du service France-Domaine. Le nouvel établissement dispose ainsi dès sa création des immobilisations et des stocks nécessaires. La liquidation des dettes et créances intervenant dans le délai fixé.

➤ Modalités pratiques de la liquidation

Les opérations de reprise de l'actif et du passif de l'établissement public dissous dans la comptabilité du nouvel établissement sont des **opérations d'ordre non-budgétaire**.

Chronologiquement, les opérations sont les suivantes :

- arrêté des comptes,
- opérations de liquidation,
- intégration de l'actif et du passif dans la comptabilité du nouvel établissement qui reprend en balance d'entrée les comptes de l'actif et du passif de l'établissement liquidé tels qu'ils figurent dans l'arrêté de liquidation.

V. COMMENT ORGANISER UNE PÉRIODE DE LIQUIDATION ?

La liquidation doit être expressément prévue par un texte, généralement le décret supprimant l'établissement¹² (voir point « Quand et comment transférer les droits, biens et obligations d'un établissement supprimé ? »). Il doit prévoir notamment :

- les autorités chargées de la liquidation (par exemple, l'ordonnateur et l'agent comptable de l'établissement public dissous) ;
- la durée de la liquidation (6 mois est un délai raisonnable, sauf en cas d'opérations particulièrement nombreuses et complexes) ;
- le maintien du régime budgétaire et comptable de l'établissement supprimé (cette précision est indispensable pour assurer la continuité des modes et outils de gestion) ;
- les justifications qui doivent être produites à l'issue de la période de liquidation par les autorités chargées de la liquidation ;
- la ou les structures à qui sera transféré le solde de liquidation.

Le descriptif qui suit doit être modulé en fonction des dispositions juridiques spécifiques prises pour chaque liquidation. Il n'existe pas de dispositif unique de liquidation.

A. LA TRÉSORERIE

Le service de liquidation reprend le compte de dépôt de l'établissement supprimé.

B. LA COMPTABILITÉ

L'agent comptable reprend en balance d'entrée les soldes des comptes des classes 1 à 5 de l'établissement dissous. Il dispose également de l'état de l'actif, de l'état des restes à payer et des restes à recouvrer ainsi que des états de développement des soldes.

La comptabilité pendant la période de liquidation permet :

- À l'agent comptable d'établir le ou les comptes financiers (pour chaque exercice) ; le dernier compte financier est appelé « compte de liquidation » ;
- Au liquidateur de rédiger le compte rendu de liquidation (document décrivant l'ensemble des opérations réalisées).

¹² Guide de légistique, fiche « créer, modifier ou supprimer un établissement »

La comptabilité est tenue, en principe, à l'aide du logiciel budgétaire et comptable qui était utilisé par l'établissement dissous.

Elle rend compte de l'ensemble des opérations réalisées au titre de la liquidation, même si celle-ci se déroule sur plusieurs exercices budgétaires.

C. ACHÈVEMENT DES OPÉRATIONS DE LIQUIDATION

1. CLÔTURE DES OPÉRATIONS

Au terme de la période de liquidation, l'agent comptable établit la balance définitive des comptes et le bilan de clôture.

Ensuite, il prépare un compte de liquidation prévoyant le versement du solde de trésorerie. Le solde de liquidation n'est pas égal au solde de trésorerie.

A l'issue du transfert de trésorerie, le compte de dépôt de fonds au Trésor public est clôturé.

Ce compte fait également apparaître le montant des opérations non soldées que l'agent comptable transfère à l'État, appuyées des pièces justificatives et des diligences qu'il a effectuées.

2. APPROBATION PAR LES TUTELLES

Le texte organisant la liquidation peut prévoir une approbation du compte de liquidation et du compte-rendu de liquidation par les tutelles. Cette approbation est toutefois recommandée afin d'assurer un contrôle sur les opérations réalisées.

Lorsque les ministères de tutelle sont amenés à faire des observations sur les opérations comptables réalisées, l'agent comptable en charge des opérations de liquidation procède aux régularisations qui s'imposent dans les meilleurs délais.

En revanche, si les ministères de tutelle constatent des irrégularités comptables alors même que la période de liquidation est achevée, l'ordonnateur et l'agent comptable responsables des opérations de liquidation n'ont plus qualité pour intervenir. La période de liquidation doit donc être prolongée par un texte de même niveau que celui qui a organisé la période de liquidation.

La durée de la période de liquidation doit donc être calculée pour permettre aux tutelles de faire des observations.

3. JUSTIFICATION DU TRANSFERT À L'ÉTAT

Pour que la liquidation soit considérée comme achevée, l'agent comptable doit également apporter la preuve de ce transfert vers l'État. La production d'une copie du titre de recette émis par l'organisme public bénéficiaire de ces opérations peut permettre d'attester de la réalité du transfert.

VI. COMMENT PRÉPARER LE DÉMARRAGE D'UN NOUVEL ÉTABLISSEMENT ?

Un établissement est généralement créé à partir de structures préexistantes (autres établissements, services de l'État, associations ...). Aussi, les préconisations pour les suppressions d'établissement doivent être mises en œuvre.

Dans le cas particulier de la transformation d'un service ministériel en établissement public, une attention particulière doit être portée par les tutelles sur l'évaluation des dernières dépenses et recettes du service et leur traitement comptable doit être clairement identifié.

La création d'un établissement suppose également des opérations préalables spécifiques :

A. ÉVALUATION DES INCIDENCES DU NOUVEAU STATUT SUR LA GESTION DE L'ÉTABLISSEMENT

Un changement de statut modifie fortement les règles encadrant la gestion des établissements. Tel est le cas s'agissant du budget (présentation, procédure d'adoption), des possibilités de délégations, du rôle du conseil d'administration et du directeur, des procédures applicables ...

Il est donc essentiel que les incidences du nouveau statut retenu pour l'établissement soient évaluées dès la rédaction des textes.

Les instructions codificatrices M9 consultables sur Magellan et disponibles au Centre national de documentation du Trésor public¹³ ainsi que la circulaire n° 4BCJS-06-2856 du 31 juillet 2006 relative à la préparation des budgets des opérateurs pour l'année 2007 sont une base essentielle pour mener cette évaluation.

B. DOTER L'ÉTABLISSEMENT D'UN BUDGET DÈS SA CRÉATION

Pour permettre un fonctionnement normal de l'établissement dès sa création, il est nécessaire de le doter dès sa création d'un budget. Ainsi, l'ordonnateur pourra engager et mandater et l'agent comptable payer sans retard les premières dépenses nécessaires au démarrage de l'établissement.

¹³ CNDT, Immeuble « Le Michel Ange », 17, Boulevard du Mont d'Est, 93192 Noisy-le-Grand cedex ; téléphone : 01-41-67-41-67 ; fax : 01-41-67-41-79

Par conséquent, dans le décret créant l'établissement, deux dispositions doivent être prévues :

1. DÉSIGNER UNE AUTORITÉ CHARGÉE D'ADOPTER UN BUDGET INITIAL.

Juridiquement, deux rédactions peuvent être retenues.

- soit prévoir la compétence de l'État :

Le budget est alors arrêté par les ministères concernés, à savoir le ministre chargé du budget et le (ou les) ministère(s) de tutelle technique. L'article correspondant peut être rédigé comme suit :

Exemple 1 : *« Jusqu'à la première réunion du conseil d'administration, qui devra intervenir dans un délai de deux mois suivant la publication du présent décret, le directeur général exerce les compétences dévolues au conseil d'administration pour ce qui concerne le fonctionnement courant de l'établissement. »*

Le budget du premier exercice est arrêté conjointement par le ministre chargé des sports et le ministre chargé du budget, sur proposition du directeur général. [...] »¹⁴

Exemple 2 : *« Par dérogation aux dispositions de l'article [prévoyant la compétence du conseil d'administration], le ministre chargé du travail et le ministre chargé du budget établissent le budget initial de l'établissement pour l'année 2006. »¹⁵*

- soit prévoir la compétence du directeur de l'établissement qui, dans ce cas, exerce les compétences du conseil d'administration :

L'article correspondant peut être rédigé comme suit :

« Dès sa nomination et jusqu'à la première réunion du conseil d'administration, le directeur général prend toute décision nécessaire à l'organisation et au fonctionnement courant de l'établissement. Il établit un projet de budget provisoire qui [...] devient exécutoire dès son approbation par le ministre chargé du budget et le ministre chargé des transports. Ce budget reste exécutoire jusqu'à l'adoption du budget définitif par le conseil d'administration de l'établissement. Le directeur général rend compte au conseil d'administration au cours de sa première séance des actes et décisions qu'il a pris et qui relèvent des compétences du conseil d'administration [...]. »¹⁶

Le choix entre ces deux solutions relève de l'opportunité. Toutefois, en pratique, la différence entre ces deux solutions doit être nuancée. En effet, dans les deux cas, les prévisions budgétaires (évaluation et affectation) sont matériellement effectuées par les services gestionnaires du futur établissement et coordonnées par le directeur de l'établissement.

¹⁴ Article 25 du décret n° 2006-248 du 2 mars 2006 portant création du Centre national pour le développement du sport

¹⁵ Article 25 du décret n° 2005-1555 du 13 décembre 2005 relatif à l'Institut national du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle

¹⁶ Article 29 du décret n° 2006-369 du 28 mars 2006 relatif aux missions et aux statuts de l'Établissement public de sécurité ferroviaire

2. PRÉVOIR QUE CE BUDGET INITIAL POURRA ULTÉRIEUREMENT ÊTRE MODIFIÉ PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION DE L'ÉTABLISSEMENT

La compétence de l'État ou du directeur de l'établissement pour établir le budget primitif n'a qu'un caractère provisoire limité au démarrage de l'établissement.

Pour permettre la modification du budget initial, il est nécessaire de prévoir la compétence du conseil d'administration.

Cette disposition permet un retour aux règles de répartition habituelles entre directeur et conseil d'administration.

L'article correspondant peut être rédigé comme suit :

« [Le budget du premier exercice] peut être modifié par le conseil d'administration dès sa première réunion. »

C. ÉVALUER LES DÉPENSES ET RECETTES DE L'ÉTABLISSEMENT

Les subventions qui ont été notifiées à l'établissement supprimé n'ont pas besoin d'être notifiées une nouvelle fois au nouvel établissement.

En effet, ces subventions ont été constatées en classe 1 ou 7 lors de la notification. Elles font donc partie des créances détenues par l'établissement et qui doivent être transférées au nouvel établissement.

De plus, une nouvelle notification aurait pour conséquence d'engager deux fois la partie versante à l'égard de l'établissement, une première au titre des créances transmises par l'établissement supprimé et une deuxième sur la base de la notification au nouvel établissement.

D. PIÈCES JUSTIFICATIVES À PRODUIRE LORS DU DÉMARRAGE

Pour un transfert comportant des immobilisations partiellement amorties, des comptes de tiers débiteurs et créditeurs et la trésorerie, la réalité du transfert est attestée par la production du bilan de clôture ou du dernier compte financier de l'établissement supprimé et de la délibération du conseil d'administration de l'établissement bénéficiaire du transfert.

D'une manière générale, l'agent comptable apportera une attention particulière aux pièces justificatives à produire à l'appui des ordres de recettes et de dépenses pris en charge à l'occasion du démarrage de l'établissement. Ainsi, il veillera notamment à produire un exemplaire des avenants de transfert pour les marchés formalisés, des contrats, baux ou conventions nouvellement signés..."

E. DOTER L'ÉTABLISSEMENT D'UNE TRÉSORERIE SUFFISANTE DÈS SA CRÉATION

Pour permettre un fonctionnement normal de l'établissement dès sa création, il est nécessaire de le doter d'une trésorerie suffisante. Ainsi, l'agent comptable pourra payer sans retard les premières dépenses nécessaires au démarrage de l'établissement.

Il n'existe aucune norme. Toutefois, une trésorerie initiale correspondant à 2 mois de fonctionnement courant (y compris les dépenses de personnel) peut être considérée comme un minimum.

Pour apporter cette trésorerie au nouvel établissement, le (ou les) ministère(s) de tutelle peuvent soit retarder le versement d'une subvention prévue pour l'établissement supprimé, soit prévoir le versement anticipé d'une subvention.

Il est également indispensable que le nouvel établissement ouvre un compte de dépôt de fonds au Trésor (DFT) le plus rapidement possible. Le compte DFT doit être ouvert auprès des services de la Trésorerie générale d'implantation du siège de l'établissement.

En droit, la publication du décret créant l'établissement est nécessaire pour commencer la procédure d'ouverture du compte DFT. Toutefois, si la publication du décret ne présente pas de difficulté particulière, l'ouverture de compte peut être anticipée et la remise des moyens de paiement associés effectuée après la publication ou quelques jours avant la date effective de fonctionnement.

F. PRÉVOIR LES NOMINATIONS NÉCESSAIRES

Dès la rédaction des textes, et bien avant leur publication et leur entrée en vigueur, les tutelles et les personnes pressenties pour assurer la direction de l'établissement doivent entreprendre la démarche nécessaire aux nominations.

Il s'agit des nominations :

- du directeur ;
- de l'agent comptable ;
- des membres du conseil d'administration (à titre provisoire ou définitif) ;

Le premier conseil d'administration revêt une importance particulière car il permet de définir les orientations de politique générale de l'établissement : fixation des tarifs (ventes d'ouvrages, droits d'entrée, prix des locations, tarification des sessions de formation...), détermination des taux relatifs aux dotations aux amortissements...

- et de l'autorité chargée du contrôle financier (pour les EPA) ou de l'autorité chargée du contrôle économique et financier (pour les EPIC).

La nomination de l'agent comptable ne peut être effective qu'à compter de la création de l'établissement. Toutefois, son recrutement peut être effectué bien avant. Lors d'une création d'établissement, la personne pressentie pour être agent comptable peut être placée en position de détachement avant la création effective de l'établissement pour participer à sa mise en place.

Il est par conséquent recommandé aux tutelles ou aux personnes pressenties pour assurer la direction de l'établissement de prendre l'attache du bureau 2C de la DGCP, chargé de la nomination des agents comptables :

- M. Fabrice Martin, fabrice.martin@cp.finances.gouv.fr, 01.53.18.33.51,
- M. Olivier Anxionnaz, olivier.anxionnaz@cp.finances.gouv.fr, 01.53.18.16.05.

G. CHOISIR UN LOGICIEL INFORMATIQUE

La création d'un établissement implique généralement le choix d'outils de gestion :

- soit parce que l'établissement étant créé ex nihilo, il n'a aucun outil,
- soit parce que les outils utilisés par les structures qu'il reprend ne sont pas compatibles avec son nouveau statut ou son fonctionnement.

Le choix d'outils de gestion doit donc être anticipé. Ce choix est, en effet, déterminant pour le bon fonctionnement de l'établissement. Il doit être mûrement réfléchi et résulter d'une orientation de politique générale de l'établissement définie à l'occasion du démarrage.

La cellule informatique du bureau 7D de la DGCP propose son appui aux établissements pour les aider à choisir des outils adaptés à leurs besoins et à leur statut juridique :

- M. Bernard Gargantini, bernard.gargantini@cp.finances.gouv.fr, 01.53.18.66.27,
- M. Maurice Marty, maurice.marty@cp.finances.gouv.fr, 01.53.18.84.49.

H. DÉCLARATION D'EXISTENCE LÉGALE

Pour obtenir un numéro SIRET, il convient de contacter le service SIRENE de la Direction régionale de l'institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) de la région de rattachement de l'établissement qui adressera au nouvel établissement un certificat d'identification au répertoire national des entreprises et de leurs établissements.

VII. COMMENT TRANSFORMER UN ETABLISSEMENT PUBLIC EN ETABLISSEMENT PUBLIC NON SOUMIS AUX RÈGLES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE ?

A. QUELLES DISPOSITIONS JURIDIQUES PRÉVOIR ?

1. PRÉVOIR LA NON SOUMISSION AUX RÈGLES DE LA CP

Sur la base du RGCP, le principe est que les établissements publics sont soumis aux règles de la comptabilité publique (article 152, alinéa 4).

Le texte transformant l'établissement doit donc expressément prévoir qu'il n'est pas soumis aux règles de la comptabilité publique. La rédaction suivante peut être retenue « *Le [nom de l'établissement] se conforme, en matière de gestion financière et comptable, aux règles en usage dans les sociétés industrielles et commerciales.* »¹⁷

2. PRÉVOIR UN DISPOSITIF TRANSITOIRE

Ce dispositif est nécessaire pour apurer les opérations en cours¹⁸.

B. QUELLES OPÉRATIONS RÉALISER ?

Les titres exécutoires non recouverts doivent être annulés. En effet, la transformation de l'établissement les prive de leur base réglementaire. Cette annulation n'a pas d'effet sur la réalité des créances attestée par les factures émises par l'établissement.

(Cf. partie IV « Comment préparer la suppression d'un établissement ? »).

¹⁷ Article 15-1 du décret n° 84-429 du 5 juin 1984 modifié portant création et organisation du Centre de coopération internationale en recherche agronomique pour le développement

¹⁸ Exemple : arrêté du 29 juin 2004 relatif à la fin de gestion de l'agent comptable d'Aéroport de Paris

VIII. ANNEXE 1 : LE COMPTE DÉPÔT DE FOND AU TRÉSOR (DFT) ET LES SERVICES ASSOCIÉS

A. CRÉATION D'UN ÉTABLISSEMENT

Lors de la création d'un établissement public, le service Dépôts et Services Financiers de la trésorerie générale procédera à l'ouverture du compte DFT et à la mise en place des produits et services bancaires.

B. SUPPRESSION D'UN ÉTABLISSEMENT

Lors de la suppression d'un établissement public, les différents produits et services devront être clôturés auprès de la trésorerie générale. Dès la cessation de l'activité, l'agent doit restituer les moyens de paiements en sa possession. Le compte DFT demeure ouvert dans les écritures de la trésorerie générale teneuse de compte jusqu'à l'apurement des chèques émis, dans la limite d'un délai d'un an et huit jours correspondant à la date de prescription de ces effets à compter de leur date d'émission. La clôture du compte pourra intervenir lorsque l'ensemble des opérations réalisées sur le compte de dépôts de fonds au Trésor seront dénouées.

C. FUSION D'ÉTABLISSEMENTS

Lors de la fusion de deux ou plusieurs établissements publics donnant naissance à une nouvelle entité, chaque moyen de paiement devra faire l'objet d'un suivi spécifique. Les différents cas sont présentés ci après :

1. LES MOYENS DE PAIEMENT

a) Numéraire

Ces opérations s'effectueront dans les conditions habituelles au guichet du teneur de compte.

Lorsque le service de caisse a fait l'objet d'une contractualisation, la convention doit être établie sur le nouveau compte.

Les autorisations permettant, d'effectuer les versements de numéraire directement auprès de la Banque de France ou de la Banque Postale seront à renouveler auprès du teneur de compte.

b) Chèques

De nouveaux carnets de chèques, adossés au nouveau RIB, seront commandés par la trésorerie générale. Ils seront remis contre restitution des anciens chéquiers.

Les lettre-chèques seront à renouveler le cas échéant dans les conditions habituelles.

c) Carte bancaire

Si la Carte Bancaire est utilisée pour le règlement des dépenses, une nouvelle carte devra être créée et sera délivrée contre restitution des anciennes.

L'établissement public recevra un avis de mise à disposition de la nouvelle carte accompagnée de son nouveau code secret.

Si au moins l'un des deux établissements dispose d'un contrat « commerçant Carte Bancaire », la trésorerie générale procédera à la mise à jour du contrat commerçant auprès du chef de file, intégrant la mise à jour de votre RIB.

d) Les opérations domestiques de masse en réception (virements / prélèvements)

Il conviendra de communiquer le nouveau RIB aux organismes et particuliers qui émettent ce type d'opérations domiciliées sur les anciens comptes. Bien entendu le nouveau numéro de compte sera utilisé pour les prochaines domiciliations.

S'agissant des prélèvements automatiques domiciliés sur les anciens comptes, il est nécessaire de procéder à la signature d'une nouvelle autorisation de prélèvement. Il conviendra de la transmettre aux créanciers accompagnée du nouveau RIB.

e) Les opérations domestiques de masse en émission (virements / prélèvements)

Les fichiers d'opérations contiennent la référence du compte d'opérations de du teneur de compte ouvert à la Banque de France.

Les nouvelles références bancaires utiles pour le paramétrage des applications utilisées pour créer le fichier de virements ou le fichier de prélèvements vous seront communiquées par votre teneur de compte.

Il convient donc de substituer les références de votre compte de dépôts de fonds au Trésor et d'indiquer l'intitulé du teneur de compte.

f) Les opérations de virements internationaux

S'agissant des opérations reçues, comme au point 4, il conviendra de communiquer les nouvelles références bancaires aux émetteurs de ce type d'opérations.

S'agissant des opérations émises, les nouvelles références bancaires utiles pour le paramétrage des applications utilisées pour créer le fichier de virements internationaux vous seront communiquées par votre teneur de compte.

2. LES PLACEMENTS

La trésorerie générale procédera à la modification du compte titre et du compte espèces. Si l'un des établissements détenait une convention de gestion de trésorerie, il sera nécessaire de signer une nouvelle convention sur le nouveau compte.

3. LES SERVICES

a) La consultation en ligne, via internet, du compte DFT (DFT-Net)

De nouvelles références DFT-Net (identifiant et mot de passe) seront nécessaires, elles seront disponibles auprès du teneur de compte.

b) Télétransmission des virements ou des prélèvements (VPN, ETEBAC, PESIT)

Les éléments nécessaires au paramétrage seront communiqués par le teneur de compte en fonction du protocole de télétransmission utilisé.

IX. ANNEXE 2 : RÉCAPITULATIF DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES À PRÉVOIR DANS UN TEXTE CRÉANT, TRANSFORMANT OU SUPPRIMANT UN ÉTABLISSEMENT

4 types de dispositions doivent être prévus :

1. l'entrée en vigueur du décret doit être différée pour permettre aux gestionnaires de s'organiser ;

2. le transfert des droits, biens et obligations des anciens établissements vers le nouvel établissement ;

« Les droits, biens et obligations de X et Y sont transférés à Z »

3. une disposition doit prévoir :

- la compétence des agents comptables des établissements supprimés pour établir les comptes financiers ;

- la compétence soit du conseil d'administration du nouvel établissement soit de l'État pour approuver le compte financier des établissements supprimés

« Le compte financier de X et Y est établi par les agent comptable en fonction lors de leur suppression. Le conseil d'administration de Z (ou les ministres) arrête et approuve le compte financier de X et Y. »

4. il est souhaitable de prévoir un dispositif permettant de doter le nouvel établissement d'un budget dès sa date de création. Il permet d'éviter un blocage de l'établissement dès son démarrage.

« les ministres ... établissent le budget initial pour le premier exercice. Ce budget peut être modifié par le conseil d'administration dès sa première réunion. »

X. ANNEXE 3 : COMMENT SUPPRIMER UN SERVICE À COMPTABILITÉ DISTINCTE, UN SERVICE SPÉCIAL ET UN BUDGET ANNEXE ?

Certaines opérations réalisées par les établissements publics nationaux peuvent faire l'objet d'un suivi particulier dans le cadre de services à comptabilité distincte (SACD), de services spéciaux ou de budgets annexes.

A. QUELLE EST L'AUTORITÉ CHARGÉE DE DÉCIDER DE LA SUPPRESSION ?

Ces structures qui ne possèdent ni de personnalité juridique, ni d'autonomie financière, sont créées :

- s'agissant des SACD, par décision de l'établissement ;
- s'agissant des budgets annexes, par le texte portant organisation administrative et financière de l'établissement¹⁹ ;
- s'agissant des services spéciaux, par décision de l'établissement soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau 7D de la DGCP.

Par parallélisme des formes, il revient aux seuls établissements de décider de la suppression des SACD et des services spéciaux. S'agissant, toutefois, des services spéciaux, le bureau 7D précité doit être tenu informé de leur suppression.

Enfin, la suppression des budgets annexes ne peut être effective que si des textes de même portée juridique que ceux qui les ont institués le prévoient.

B. COMMENT PROCÉDER À LA SUPPRESSION ?

1. CAS DU SACD

Le SACD permet de suivre comptablement de façon séparée la totalité des opérations relatives à une mission précise de l'établissement.

Ce service est doté 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).

¹⁹ Art. 17 du décret n° 2004-1466 du 23 décembre 2004 relatif à l'Agence nationale pour la garantie des droits des mineurs

Dans la mesure où cette organisation a pour objectif de dégager un résultat propre pour le service, l'agent comptable de l'établissement doit procéder, au moment de sa dissolution, à la détermination du résultat comptable. Ce résultat est alors inscrit en report à nouveau dans la comptabilité de l'établissement principal, à une subdivision spécifique, ceci dans l'attente de son intégration en fin d'exercice au résultat et aux réserves globales de l'établissement principal.

S'agissant des comptes de bilan du SACD, ceux-ci sont arrêtés et repris dans la comptabilité de l'établissement principal au moment de la dissolution. Le résultat et les réserves sont intégrés respectivement afin de présenter les comptes de l'ensemble de l'établissement.

Ces opérations font l'objet d'un compte rendu dans le compte financier de l'établissement.

2. CAS DU BUDGET ANNEXE.

Un budget annexe constitue une catégorie particulière de SACD 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).

Au moment de la dissolution du budget annexe et sauf mention expresse contraire dans le texte prévoyant sa disparition ou dans la délibération d'affectation du résultat, l'agent comptable inscrit le résultat comptable en report à nouveau dans la comptabilité de l'établissement principal, à une subdivision spécifique, ceci dans l'attente de son intégration en fin d'exercice. Les réserves, quant à elles, sont incorporées au moment de la dissolution à celles de l'établissement principal.

Au même moment, les comptes de bilan sont arrêtés et repris dans la comptabilité de l'établissement principal.

Ces opérations font l'objet d'un compte rendu dans le compte financier de l'établissement.

3. CAS DU SERVICE SPÉCIAL.

Le service spécial permet de regrouper budgétairement plusieurs opérations de gestion courante ayant trait à une même activité, dont les produits couvrent les charges et pour laquelle on souhaite disposer d'un résultat propre qui apparaît à une ligne particulière dans le compte financier.

Le budget est composé d'un chapitre de recettes et d'un chapitre de dépenses. En cours d'exercice, les charges et les produits des services spéciaux sont imputés aux codes budgétaires 0694 "Services spéciaux - Dépenses et 0794 "Services spéciaux - Recettes".

Au moment de la dissolution, l'agent comptable procède à la sommation des charges et des produits du service spécial avec ceux de l'établissement, en respectant le classement par nature de la nomenclature comptable de l'établissement. Il affecte ensuite le résultat bénéficiaire de l'activité du service spécial au compte « Réserves » de l'établissement.