



Référentiel de comptabilité budgétaire

Janvier 2009

SOMMAIRE

Introduction.....	5
1-Définition des éléments à enregistrer : le champ de la comptabilité budgétaire.....	12
1-1 Le champ de la comptabilité budgétaire au sens de l'article 28 : la comptabilité des crédits de paiement et des recettes	12
1-1-1 La distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie	12
1-1-1-1 Les notions de recettes et de dépenses	12
1-1-1-2 Les opérations de trésorerie	13
1-1-1-3 Les fondements de la distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie	13
1-1-2 Le contenu des opérations budgétaires de recettes et de dépenses.....	15
1-1-2-1 Les recettes	15
1-1-2-2 Les dépenses.....	16
1-1-2-3 Les opérations n'affectant pas la caisse au cours de l'exercice	17
1-2 Le champ de la comptabilité des AE	19
1-2-1 La portée comptable de la fongibilité des AE	19
1-2-2 La définition des engagements	19
1-2-2-1 La portée de l'autorisation d'engagement.....	19
1-2-2-2 Engagement et opérations d'investissement	21
2-Le fait générateur du rattachement à l'exercice.....	22
2-1 Le fait générateur et le montant des engagements.....	22
2-1-1 Le principe général de la détermination du fait générateur	22
2-1-2 Application du principe général	22
2-1-2-1 Les rémunérations	22
2-1-2-2 les achats.....	22
2-1-2-3 Les subventions pour charges de service public	23
2-1-2-4 Les dépenses d'intervention	23
2-2 Le fait générateur des opérations de recettes et de dépenses.....	24
2-2-1 Fait générateur du rattachement à l'exercice des recettes	24
2-2-1-1 Le principe	24
2-2-1-2 Les cas particuliers	25
2-2-2 Fait générateur du rattachement à l'exercice des dépenses	26
2-2-2-1 Le principe	26
2-2-2-2 Les cas particuliers	26
2-2-3 Les procédures particulières	28
3- Les modalités de comptabilisation des autorisations de dépenser et de recouvrer 29	
3-1 Les autorisations de dépenser (AE et CP)	29
3-1-1 Le suivi des mouvements de crédits	29
3-1-2 Le suivi de la gestion des crédits	29
3-1-2-1 Les AE	29
3-1-2-2 les CP	31

3-2 Les autorisations de recouvrer	32
4- Les états financiers issus de la comptabilité budgétaire.....	33
4-1 États financiers prévus par la LOLF	33
4-2 Autres états issus de la comptabilité budgétaire (à titre indicatif).....	34
5- La cohérence entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale	35
5-1 Principes généraux organisant la cohérence conceptuelle des comptabilités	35
5-2 La cohérence technique des comptabilités	37
5-2-1 Nomenclature des dépenses par nature	37
5-2-2 Nomenclature des recettes	38
5-2-3 L'outil.....	38
5-3 L'enrichissement mutuel des comptabilités	38
5-4 La cohérence entre les résultats.....	39
5-5 La cohérence avec le tableau des flux de trésorerie	40
6- Le passage des comptabilités générale et budgétaire à la comptabilité nationale...41	41
Annexe 1 : articulation budget-comptabilité.....	42
Annexe 2 : passage du solde budgétaire au résultat patrimonial	43
Annexe 3 : passage du résultat de la comptabilité générale à la capacité/besoin de financement de la comptabilité nationale.	44
Annexe 4 : aperçu de la clé de passage État entre comptabilité budgétaire et comptabilité nationale.....	45
Annexe 5 : comparaison des soldes en comptabilités générale, budgétaire et nationale	46

Référentiel de comptabilité budgétaire

Introduction

Le statut et la portée du référentiel

Le référentiel de comptabilité budgétaire présenté ci après est un document destiné à définir et préciser les principales notions qui régissent et structurent la comptabilité budgétaire. A ce titre il reprend les éléments contenus dans les textes de niveau supérieur (LOLF, lois de finances, décrets et arrêtés) pour en donner une vision aussi complète et intégrée que possible. Il reprend également des dispositions existantes qui peuvent se trouver dans différents textes d'application. Le référentiel doit établir la cohérence entre ces dispositions, si nécessaire en proposant des modifications de certaines d'entre elles.

Le référentiel ne vise pas cependant à régler toutes les questions techniques relatives à la tenue de la comptabilité budgétaire et à l'établissement des états financiers correspondants. Il doit être complété en tant que de besoin par des circulaires spécifiques ou des guides d'application auxquels il s'impose. Les modifications éventuelles de dispositions prévues par le référentiel, rendues nécessaires par la mise en œuvre de nouveaux outils devront donc être introduites au niveau de ce référentiel.

La version présentée ci-après correspond à l'état actuel du dispositif, même si sur certains points des solutions transitoires restent utilisées pour des éléments particuliers. Les développements rendus possibles par le développement de CHORUS et qui ne sont pas déjà intégrés, au moins partiellement, dans les dispositions présentes devront donc conduire à une révision ou à un complément du référentiel. Un « tome 2 » apportera des compléments opérationnels au présent référentiel.

La nature et les principes fondateurs de la comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire est régie par les grands principes des finances publiques, rappelés par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, notamment en ses articles 1, 6, 7 et 32.

- L'annualité : l'exercice s'étend sur une année civile. De plus, la LOLF confère à l'autorisation parlementaire une portée strictement annuelle, même si l'engagement lui-même peut couvrir une obligation juridique qui s'étend sur plusieurs années ;
- L'unité : toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général ; le corollaire de ce principe est la règle de non affectation des recettes à des dépenses, hormis les cas prévus par la LOLF (budgets annexes, comptes spéciaux, ainsi que, au sein du budget général, d'un budget annexe ou d'un compte spécial, les procédures du fonds de concours, de l'attribution de produits et du rétablissement de crédits) ;
- L'universalité : la loi de finances doit retracer l'ensemble des ressources et des charges budgétaires. Le corollaire de ce principe est la règle de non contraction des dépenses et des recettes ;
- La spécialité : les crédits ouverts par la loi de finances sont limitatifs par programme ou par dotation ;
- La sincérité dont la définition a été précisée par le Conseil constitutionnel. Le principe de sincérité n'a pas la même portée s'agissant des lois de règlement et des autres lois de finances. Dans le cas de la loi de finances de l'année, des lois de finances rectificatives et des lois particulières prises selon les procédures d'urgence prévues à l'article 45 de la loi organique, la sincérité se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances. La sincérité de la loi de règlement s'entend comme imposant l'exactitude des comptes (décision n°2006-538 DC du 13/07/2006).

L'existence de la comptabilité budgétaire est explicitement prévue à l'article 27 du chapitre V du titre II de la LOLF. Ce chapitre définit les comptes de l'État à partir de dispositions sur la tenue des comptes, il vise la comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et la comptabilité générale. Dans un alinéa particulier il prévoit en outre que « l'État met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des actions engagées dans le cadre des programmes ».

Le chapitre V se termine par l'article 31 qui définit le rôle des « comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État ». Ils « veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures ». Ces dispositions concernent la comptabilité budgétaire telle qu'elle est prévue à l'article 27 et définie à l'article 28.

Mais d'autres dispositions de la LOLF ont des conséquences sur la structuration et le contenu de la comptabilité budgétaire. Ainsi l'article 5 définit la nomenclature des titres et catégories utilisée pour la présentation par nature de cette comptabilité. D'une manière

générale la présentation de la comptabilité budgétaire est déterminée par la structure du budget dont elle doit retracer l'exécution.

De même, les articles 8 et 9 disposent que les crédits sont constitués d'autorisations d'engagement (AE) et de crédits de paiement (CP) et que les dépenses ne peuvent être engagées et ordonnancées que dans la limite des crédits ouverts, sous réserve des exceptions de l'article 10. Le suivi de la consommation des crédits implique donc une comptabilité des AE, même si elle n'est pas évoquée aux articles 27 et 28 de la LOLF et si elle n'a pas d'effet sur la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, et des CP, afin de vérifier le respect de l'autorisation parlementaire et d'assurer la mise en cohérence entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Ce suivi est un élément de contrôle et d'information indispensable pour le Parlement, les gestionnaires et la Cour des comptes.

Il faut ajouter aux règles précédentes les modalités de suivi des mouvements de crédits. La définition de ces mouvements nécessite des précisions. En effet, outre les mouvements prévus par la LOLF (notamment aux articles 12, 15 et 17), des événements de gestion peuvent nécessiter des procédures particulières ayant pour effet de rendre des crédits indisponibles comme par exemple l'affectation d'autorisations d'engagement à des opérations d'investissement. Bien que n'étant pas un mouvement de crédit au sens strict, l'affectation est une conséquence des dispositions de l'article 8 et doit être retracée en tant que telle afin de pouvoir faire l'objet du suivi adéquat. L'intégration de cette procédure dans le système d'information budgétaire et comptable est donc une nécessité, la question se pose alors de savoir si l'affectation doit être suivie en comptabilité budgétaire, la recherche d'une cohérence générale du système plaide pour une réponse positive.

L'ensemble de ces dispositions constitue les sources de la comptabilité budgétaire, elles peuvent être précisées dans certains cas par les lois de finances qui prévoient et autorisent des opérations particulières ou par des textes réglementaires pris en application de la LOLF tels que le décret du 4 mai 2007 pris en application de l'article 28 de la LOLF en ce qui concerne la période complémentaire à l'année civile.

Ces dispositions établissent une hiérarchie des règles de comptabilité budgétaire. A la différence de la comptabilité générale qui tient ses principes et ses règles fondamentales de textes généraux destinés d'abord à des entreprises, il n'existe pas de référentiel préexistant de comptabilité budgétaire dont les règles pourraient a priori s'imposer et faire obstacle à l'application de dispositions découlant de la LOLF ou d'une loi de finances. La comptabilité budgétaire est donc moins normalisée que la comptabilité générale et, contrairement à cette dernière, n'est pas encadrée par les standards internationaux (normes IASB pour le secteur privé et leur déclinaison – IPSAS – pour le secteur public). Même si certains principes, comme ceux qui gouvernent la comptabilité de caisse, font l'objet de normes internationales, cela ne recouvre ni l'ensemble du champ de la comptabilité budgétaire, ni les exceptions à ces principes qui résultent de dispositions législatives ou réglementaires nationales.

Les objectifs et les déterminants de la comptabilité budgétaire.

La comptabilité budgétaire a pour objectif premier de retracer les suites qui ont été données à l'autorisation parlementaire et de fournir aux responsables des finances publiques des informations sur l'évolution des engagements, des recettes et des

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

Afin de permettre la comparaison avec la prévision, les restitutions de comptabilité budgétaire doivent adopter une présentation identique à celle des lois de finances votées. Ce principe entraîne la nécessité de présenter cette comptabilité à la fois par titres et catégories et par missions, programmes et actions pour ce qui concerne les données relatives aux consommations de crédits. Les données sur les recettes sont présentées suivant la nomenclature utilisée dans le projet de loi de finances. Les résultats présentés selon cette grille doivent également figurer dans les rapports annuels de performance (RAP), ces derniers comportent ainsi des données issues d'états de comptabilité budgétaire. Les informations décrivant les mouvements de crédits sont présentées par programmes et en distinguant celles qui interviennent entre le titre 2 et les autres titres comme cela est le cas dans la loi de règlement.

Cette obligation concerne le niveau minimum de la présentation des états comptables, elle n'interdit pas de publier des états plus détaillés et détermine encore moins le niveau auquel doit être tenue cette comptabilité. De ce point de vue la seule obligation qui s'impose pour la tenue des comptes est de permettre l'établissement des états demandés. Le référentiel de comptabilité budgétaire présente les règles permettant d'atteindre cet objectif.

Dès lors que cette obligation est satisfaite, l'intérêt d'établir des états plus détaillés ou de fixer des règles de tenue des comptes visant également d'autres objectifs doit s'apprécier au regard des besoins de contrôle et de gestion. Des restitutions peuvent être effectuées à des niveaux plus détaillés ou sur des périmètres différents, pour satisfaire ces besoins. Il est naturellement nécessaire que ces états supplémentaires soient cohérents avec les données de comptabilité budgétaire dans la mesure où cette dernière a vocation à être une comptabilité de gestion. N'étant pas destinés à la communication aux tiers et répondant à des besoins spécifiques qui ne relèvent pas directement de la problématique de la comptabilité budgétaire, ils peuvent utiliser des normes adaptées à leurs objectifs propres, cependant dès lors qu'ils présentent des données de comptabilité budgétaire, ces dernières doivent être établies suivant les normes présentées dans le référentiel.

Les besoins de gestion conduisent probablement à étendre la tenue des comptes au niveau des sous actions, lorsqu'elles existent. La question des modalités de tenue de cette comptabilité par budgets opérationnels de programme (BOP), voire par unités opérationnelles (UO) relève de cette problématique. De même d'autres découpages (unités de gestion, centres de coûts ou d'activité...) peuvent apparaître comme souhaitables, voire nécessaires. Le référentiel de comptabilité budgétaire ne prend pas de position sur ces questions et se limite à formuler des règles pour les niveaux obligatoires. En revanche, il indique que ces règles devront être appliquées aux autres niveaux dès lors que ces derniers seraient intégrés dans la comptabilité budgétaire.

Ce choix détermine le niveau d'établissement des comptes qui est celui de l'action pour les engagements et les dépenses ainsi que pour les recettes affectées venant en diminution des coûts. Dans ces domaines la comptabilité budgétaire est donc la consolidation des comptes par actions. Pour les recettes fiscales et les recettes non affectées elle est établie au niveau du budget général, de chaque compte spécial et budget annexe.

La nécessité de l'établissement d'une relation cohérente entre la construction du budget et son exécution retracée dans la comptabilité budgétaire résulte de l'objectif de comparaison entre l'autorisation et l'exécution. Cette nécessité implique une cohérence entre les modalités de budgétisation d'une dépense et la consommation des crédits correspondants. Ainsi une opération à portée pluriannuelle doit en principe être budgétisée pour un montant d'AE différent du montant de CP. Les exceptions à ce principe, qui peuvent être justifiées par des considérations de simplicité (cas des dépenses de fonctionnement récurrentes par exemple) doivent donc être clairement définies. Un gestionnaire ne peut en effet consommer plus de crédits qu'il ne lui en a été ouverts, une budgétisation en AE ne tenant pas compte de leur portée pluriannuelle ne permettrait pas de retracer correctement les consommations d'AE. Il faut cependant reconnaître que ce principe ne peut avoir qu'une portée relative dans la mesure où la budgétisation ne se fait pas opération par opération mais est globale pour certaines dépenses et que, même dans le cas d'une budgétisation effectuée au niveau des opérations, l'exercice de la fongibilité peut conduire à rendre ce principe partiellement inopérant.

La place de la comptabilité budgétaire dans le système d'information budgétaire et comptable de l'État.

Le système d'information budgétaire et comptable de l'État est conçu pour alimenter de façon intégrée la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. La réalisation d'une opération se traduit par des événements successifs enregistrés dans le système d'information, certains événements ont un impact en comptabilité budgétaire d'autres en comptabilité générale, d'autres encore impactent les deux comptabilités (voir tableau annexe 1). Les événements relatifs à une même opération doivent être enregistrés de manière cohérente dans les différentes comptabilités au moment fixé par les règles et normes applicables à chacune d'entre elles (faits générateurs de la comptabilisation et du rattachement à l'exercice).

Le contenu du référentiel de comptabilité budgétaire

De façon liminaire, il est précisé que la présente version du référentiel est réalisée sur la base de l'existant en matière de procédures et d'outils.

Il convient de donner les règles régissant la comptabilité budgétaire telle que définie dans le référentiel : **définition des éléments à enregistrer, faits générateurs du rattachement à l'exercice et format des états financiers.**

La comptabilité budgétaire retrace le suivi des autorisations d'engager, de dépenser et de recouvrer. Elle se décompose en une comptabilité des engagements et une comptabilité des recettes et des dépenses.

Le solde budgétaire résulte de la différence entre les recettes et les consommations de CP, aucun solde de ce type n'étant attaché aux AE.

S'agissant des **recettes et des crédits de paiement**, il s'agit a priori d'une comptabilité de caisse. Cependant ce ne peut être une comptabilité de caisse pure notamment du fait des paiements entre des entités dont la trésorerie est commune. Cela résulte du principe de l'unité de caisse. Le référentiel fournit la liste des principaux cas dans lesquels le principe de caisse pure ne trouve pas à s'appliquer.

Pour ces raisons le référentiel ne reprend pas directement les normes internationales gouvernant la comptabilité de caisse qui n'apparaissent pas directement applicables, il s'y réfère lorsque cela est pertinent (IPSAS de caisse-Information financière sous la méthode de comptabilité de caisse).

S'agissant des **autorisations d'engagement**, les notions d'engagement budgétaire et de consommation des AE appellent des définitions précises. Cela est d'autant plus nécessaire qu'en matière de comptabilité privée il n'existe pas de différence claire entre les notions de comptabilité d'exercice et de comptabilité d'engagement.

En principe la comptabilité d'engagement ne se différencie pas de la comptabilité d'exercice dans le cas de la comptabilité d'entreprise. On considère souvent qu'il s'agit en fait des deux dénominations du même système qui est caractérisé par le fait que les droits et obligations sont enregistrés au moment de leur naissance (engagements) indépendamment des moments où ils donneront lieu aux règlements monétaires correspondants.

Cette définition n'est toutefois pas appliquée de manière totale pour la comptabilisation de beaucoup d'opérations. Dans la plupart des opérations commerciales, l'engagement intervient au moment de la signature du contrat. Le vendeur et l'acheteur ont alors des droits et des obligations réciproques pour un montant identique. La comptabilisation de ces éléments est théoriquement possible dans les comptes des entreprises. Elle est rarement pratiquée car conduisant à inscrire des créances et des dettes en partie conditionnelles (obligation de livrer pour le vendeur et créance acquise seulement après livraison, créance pour l'acheteur et obligation de payer seulement si le vendeur s'acquitte de son obligation) pour un montant prévisionnel (les coûts d'exécution, notamment les frais annexes, de l'obligation ne sont connus avec précision qu'au moment de la livraison).

Il est généralement considéré que de telles inscriptions alourdissent les bilans sans apporter une information vraiment utile. Ce n'est qu'après la livraison du bien ou l'exécution du service que le compte de résultat du vendeur est impacté et que le bilan ou le compte de résultat de l'acheteur enregistre un mouvement réel (en stock, en immobilisation ou en achat). Ainsi, pour des raisons essentiellement pratiques, le fait générateur du rattachement à l'exercice est souvent le service fait et non l'engagement. La comptabilité d'entreprise n'est une véritable comptabilité d'engagement que lorsque le service fait coïncide avec l'engagement.

Pour l'État, le principe de la dissociation de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale retenu dans la LOLF et l'introduction explicite de la notion d'AE comme type de crédits budgétaires impliquent d'enregistrer à la fois l'engagement, pour rendre compte de l'exécution budgétaire, et le service fait, pour établir le compte général de l'État et servir de cadre à l'analyse des coûts.

Dans ce cas, il y a donc lieu de distinguer soigneusement les notions de comptabilité d'engagement et de comptabilité d'exercice. Cependant il existe des opérations pour lesquelles la distinction n'est pas pertinente ou présente des difficultés pratiques très supérieures à l'intérêt qu'elle représente. Il convient donc d'explicitier la différence qui existe entre ces deux notions pour l'État et *a contrario* de déterminer dans quels cas elles peuvent être confondues.

Les budgets annexes et les comptes spéciaux

Certaines recettes peuvent être affectées à certaines dépenses. Pour les plus significatives, ces affectations prennent la forme de budgets annexes et de comptes spéciaux.

- Budgets annexes

Les budgets annexes retracent les opérations des services de l'État non dotés de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestations de services donnant lieu au paiement d'une redevance.

Le budget annexe constitue une mission.

Par dérogation aux dispositions des articles 7 et 29 de la LOLF, les budgets annexes sont présentés en deux sections. La section des opérations courantes retrace les recettes et dépenses de gestion courante. La section des opérations en capital retrace les recettes et dépenses relatives aux opérations d'investissement et aux variations de l'endettement.

Les transferts et virements de crédits prévus par les dispositions de l'article 12 de la LOLF sont interdits entre le budget général et les budgets annexes ainsi que les répartitions de crédits relatives à la dotation pour dépenses accidentelles et à la dotation pour mesures générales en matière de rémunérations (article 11 de la LOLF).

- Comptes spéciaux

La LOLF prévoit quatre catégories de comptes spéciaux. Les comptes spéciaux peuvent être dotés de crédits ou dits « à découvert ».

Sauf disposition contraire d'une loi de finances, le solde de chaque compte spécial est reporté sur l'année suivante.

Les comptes spéciaux dotés de crédits constituent une mission. Ils sont dotés d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement. Les transferts et virements de crédits prévus par les dispositions de l'article 12 de la LOLF sont interdits entre le budget général et les comptes spéciaux dotés de crédits ainsi que les répartitions de crédits relatives à la dotation pour dépenses accidentelles et à la dotation pour mesures générales en matière de rémunérations (article 11 de la LOLF). Les dépenses résultant du paiement de traitements, salaires, indemnités et allocations de toute nature ne peuvent être imputées sur un compte spécial.

Les comptes spéciaux à découvert présentent la particularité de ne pas être dotés de crédits. Par conséquent, ils ne sont donc pas gérés en autorisations d'engagement et en crédits de paiement mais en lignes de recettes et en lignes de dépenses.

Les opérations des budgets annexes et des comptes spéciaux étant exécutées comme celles du budget général, le référentiel de comptabilité budgétaire leur est applicable sous réserve de leurs spécificités.

1-Définition des éléments à enregistrer : le champ de la comptabilité budgétaire.

La spécificité des AE et l'existence d'une comptabilité d'engagement qui en découle pour les dépenses, conduit à considérer que le champ de la comptabilité budgétaire comprend deux parties qui peuvent être traitées séparément : la comptabilité des recettes et des dépenses et la comptabilité des AE.

1-1 Le champ de la comptabilité budgétaire au sens de l'article 28 : la comptabilité des crédits de paiement et des recettes

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

Elle ne concerne que le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes en dehors de toutes opérations liées à la naissance juridique des charges (engagement) ou produits (droits constatés) dont elles découlent.

Elle permet de retracer le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes parallèlement à la comptabilité générale qui les retrace dans les comptes de tiers et les comptes de règlement appropriés.

1-1-1 La distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie

1-1-1-1 Les notions de recettes et de dépenses

Le chapitre I de la LOLF définit les ressources et les charges budgétaires, l'article 6 précise que « les **ressources et les charges budgétaires** sont retracées dans le budget de l'État sous forme **de recettes et de dépenses** ». Cet article pose un principe de non compensation. Il indique en outre que « l'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et toutes les dépenses sont retracées sur un compte unique, intitulé budget général ». Cependant l'article 16 prévoit la possibilité d'affecter des recettes par les budgets annexes, les comptes spéciaux ou certaines procédures comptables particulières au sein du budget général. D'une manière générale le chapitre III énumère les dispositions applicables aux budgets annexes et aux comptes spéciaux qui font ainsi partie intégrante de la loi de finances.

Le champ de la comptabilité budgétaire au sens de l'article 28 de la LOLF est donc constitué par les opérations budgétaires de recettes et de dépenses affectant le budget général, les comptes spéciaux et les budgets annexes.

Les dépenses sont comptabilisées après constatation de la naissance d'une obligation entraînant la consommation d'AE et imputation sur les crédits de paiement disponibles

de l'année, quelle que soit la date de la créance. La constatation de la consommation de CP est faite au moment de la comptabilisation de la dépense qui vaut paiement.

1-1-1-2 Les opérations de trésorerie

La notion d'opération budgétaire ne couvre cependant pas toutes les recettes et toutes les dépenses, la LOLF distingue en effet les **opérations budgétaires et les opérations de trésorerie**. Il convient donc d'explicitier et de compléter ces dispositions afin de déterminer aussi précisément que possible le champ de ces deux notions.

Cette distinction reprend apparemment celle qui était posée dans l'ordonnance portant loi organique de 1959 entre opérations permanentes et opérations de trésorerie. A l'origine les opérations de trésorerie étaient des opérations de caisse au sens restreint du terme, c'est-à-dire des opérations de gestion de la caisse, n'affectant pas son niveau (par exemple mouvements de dépôts, réalisation de valeurs reçues en paiement...).

Ces opérations ont été ensuite définies par l'article 40 du RGCP : « sont définis comme opérations de trésorerie tous les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts et de comptes courants et, sauf exceptions propres à chaque catégorie d'organismes publics, les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes ». Cette définition n'est donc pas propre à l'État, elle évoque des notions de comptabilité générale plus que des notions budgétaires et marque une évolution importante en étendant la notion de gestion de la trésorerie qui s'entendait à l'origine comme la gestion d'excédents ou de déficits temporaires et peu importants à l'ensemble des opérations de gestion des créances et des dettes.

La LOLF définit les opérations de trésorerie à l'article 25 : « les ressources et les charges de trésorerie de l'État résultent des opérations suivantes :

- 1- le mouvement des disponibilités de l'État ;
- 2- l'escompte et l'encaissement des effets de toute nature émis au profit de l'État ;
- 3- la gestion des fonds déposés par les correspondants ;
- 4- l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et autres dettes de l'État. Les ressources et les charges afférentes à ces opérations incluent les primes et décotes à l'émission. ».

Cette définition reprend et prolonge l'approche de l'article 40 du RGCP en centrant la définition des opérations de trésorerie sur les opérations liées à la gestion de la dette (en plus des opérations de caisse proprement dites). La difficulté d'établir une distinction précise entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie va donc concerner principalement les cas dans lesquels une opération est liée à la gestion de la dette. Cependant cette question se pose implicitement à propos de toutes les opérations non définitives.

1-1-1-3 Les fondements de la distinction entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie

Plusieurs principes peuvent être posés pour tenter de cerner cette distinction. La référence à la notion d'opérations non permanentes (les opérations budgétaires seraient alors les opérations définitives, ce qui en excluraient les prêts et avances), n'a jamais été effective dans le passé, elle ne l'est pas plus aujourd'hui par la LOLF qui prévoit explicitement pour les opérations budgétaires un titre 7 comprenant les prêts et avances.

Il convient donc de retenir un critère fondé sur la notion d'opérations liées à la dette, même si cette référence laisse subsister certaines incertitudes. Il ne peut s'agir en effet d'une définition reposant sur la nature des opérations liées à la dette car il serait alors difficile de justifier la différence de traitement entre les intérêts et les primes et décotes. Ces derniers ne sont en effet qu'une modalité technique d'émission des emprunts, liée à la pratique de l'assimilation permettant d'émettre des titres à un taux nominal différent du taux du marché. Les primes et décotes ont donc fondamentalement une nature de différentiel d'intérêt. Leur qualification comme opération de trésorerie ne tient pas à leur nature mais aux modalités de leur comptabilisation dans une comptabilité de caisse.

Les primes et décotes sont classées par la LOLF dans les opérations de trésorerie en raison du fait qu'elles ne donnent pas lieu à des encaissements ou des décaissements spécifiques mais qu'elles sont « réalisées » en même temps que l'encaissement ou le remboursement des emprunts auxquels elles se rapportent, comme un accessoire de ces derniers. Rappelons qu'en comptabilité générale, elles sont étalées sur la durée de vie de l'emprunt et comptabilisées comme des charges ou des produits financiers, apparaissant ainsi conformément à leur réalité financière. La règle posée par la LOLF revient à assimiler la qualification des primes et décotes à celle des opérations d'emprunts parce que leur règlement se fait par l'intermédiaire des encaissements ou des remboursements d'emprunts.

Les reprises par l'État de dettes contractées par d'autres organismes publics ou privés sont considérées comme des opérations de trésorerie, par assimilation à une émission de dette nouvelle. Comme il résulte explicitement des travaux parlementaires, la rédaction de l'article 25 de la LOLF consacre l'approche de l'article 40 du RGCP (règlement général sur la comptabilité publique) qui fondait une interprétation dite extensive de l'article 15 de l'ordonnance du 2 janvier 1959. Cette lecture de l'article 25 a été confirmée par le Conseil constitutionnel notamment par la décision n°2006-538 DC du 13 juillet 2006.

Les pertes et profits sur emprunts induits par les rachats de titres d'État effectués par lui-même ou par la Caisse de la dette publique ne figurent pas dans la liste des opérations de trésorerie fixée par la LOLF. L'objectif des rachats est de réduire la charge de la dette en diminuant son montant ou en profitant d'un mouvement favorable des taux d'intérêt. Les pertes et profits sont des accessoires de ces opérations qui doivent rester neutres sur le solde budgétaire au moment où elles se produisent, l'effet sur ce dernier intervenant lors des paiements des intérêts futurs. Ces opérations ne constituent ni des recettes, ni des dépenses mais des résultats déterminés en comptabilité générale. Enfin, en l'absence de titre de recette et d'encaissement effectif, les profits sur emprunt ne peuvent donner lieu à comptabilisation d'une recette budgétaire. Pour ces différentes raisons, par assimilation avec les primes et décotes à l'émission, ces pertes et profits sur emprunts doivent être considérés comme des opérations de trésorerie.

Les opérations de trésorerie peuvent être alors définies comme les opérations liées à la gestion de la dette qui sont l'accessoire de son émission, de son rachat ou de son remboursement

Des exceptions pourraient être introduites pour traiter en opérations budgétaires certaines opérations relevant de la définition précédente d'un point de vue technique mais dont la nature et la portée justifieraient un rapprochement avec la comptabilisation des charges d'intérêt. Il s'agit par exemple de la charge d'indexation du capital des

OATi. Cette charge est aujourd'hui provisionnée annuellement et traitée en opérations budgétaires, donnant lieu à consommation d'AE et de CP, en vertu de l'article 125 de la loi de finances pour 2000 qui prévoit un versement du budget général au compte de commerce « gestion de la dette et de la trésorerie de l'État » couvrant le montant de l'indexation.

Par ailleurs, il est rappelé que les dépenses liées à la gestion des emprunts (commissions, honoraires, achats d'espaces publicitaires...) ainsi que le paiement des intérêts constituent des dépenses budgétaires.

Il reste enfin un autre cas de distinction entre opération budgétaire et opération de trésorerie. Il concerne les conséquences des exceptions au principe de caisse pour la comptabilité budgétaire. Lorsqu'une opération a été comptabilisée en comptabilité budgétaire sur un exercice différent de celui au cours duquel son règlement monétaire est intervenu, ce dernier, lorsqu'il intervient, est alors nécessairement une opération de trésorerie.

1-1-2 Le contenu des opérations budgétaires de recettes et de dépenses

1-1-2-1 Les recettes

Les recettes correspondent aux encaissements d'opérations définies par l'article 3 de la LOLF.

Elles se traduisent en général par des flux financiers entrant dans la caisse de l'État. Toutefois, tous les flux financiers ne constituent pas des recettes budgétaires (opérations de trésorerie) et certaines recettes budgétaires ne donnent pas lieu à flux financiers (recettes d'ordre comme les loyers budgétaires ou dégrèvements constatés par le comptable chargé du recouvrement).

Les recettes comprennent les recettes fiscales, les recettes non fiscales et les fonds de concours.

Les recettes fiscales sont constituées des impôts de toute nature (impôt sur le revenu, impôt sur la fortune, impôt sur les sociétés, TIPP, TVA, droits d'enregistrement et contributions indirectes) et des prélèvements sur les jeux.

Les recettes non fiscales sont constituées des dividendes et recettes assimilées, des produits du domaine, des produits de cession d'actifs, des produits de la vente de biens et services, des intérêts et remboursements de prêts et avances, des amendes, des rémunérations de la garantie de l'État, des recettes diverses et exceptionnelles.

Les fonds de concours sont des versements effectués par des personnes physiques et morales distinctes de l'État pour concourir à des dépenses d'intérêt public ou des dons et legs attribués à l'État.

1-1-2-2 Les dépenses

Les dépenses budgétaires de l'État sont définies par l'article 5 de la LOLF.

Elles se traduisent en général par des flux financiers sortant de la caisse de l'État. Toutefois, tous les flux financiers ne constituent pas des dépenses budgétaires (opérations de trésorerie) et certaines dépenses budgétaires ne donnent pas lieu à flux financiers (dépenses d'ordre).

Elles sont regroupées par nature sous les titres suivants :

- 1-Les dotations des pouvoirs publics.
- 2-Les dépenses de personnel.
- 3-Les dépenses de fonctionnement.
- 4-Les charges de la dette de l'État.
- 5-Les dépenses d'investissement.
- 6-Les dépenses d'intervention.
- 7-Les dépenses d'opérations financières.

Les titres sont eux-mêmes subdivisés en catégories :

Titre 2 : Les dépenses de personnel comprennent les rémunérations d'activité, les cotisations et contributions sociales et les prestations sociales et allocations diverses. Cet ensemble correspond essentiellement au poste charges de personnel de la comptabilité générale :

- les rémunérations d'activité sont les rémunérations versées aux personnels employés par l'État (traitements, salaires et indemnités) en fonction d'un statut ou d'un contrat de travail et en contrepartie d'un travail exécuté sous le contrôle d'un service de l'État et payé par ce dernier ;
- les cotisations et contributions sociales sont les versements aux organismes de sécurité sociale et les versements au compte d'affectation spéciale des pensions ;
- les prestations sociales et allocations diverses correspondent aux prestations facultatives d'action sociale (aides au logement, à la famille par exemple), aux aides individuelles ou aux remboursements forfaitaires de transports ainsi qu'aux autres charges sociales.

Titre 3 : Les dépenses de fonctionnement comprennent les dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel et les subventions pour charges de service public :

- la première catégorie regroupe les achats de biens et services et les autres charges externes (par exemple rémunérations d'intermédiaires et versements d'honoraires, dépenses de transport et déplacement, missions et réception, frais postaux et télécommunications, services bancaires...) ainsi que les autres charges de gestion ordinaire (impôts et taxes, intérêts moratoires, redevances pour brevets...). La distinction entre achats courants et acquisition d'immobilisations est identique à celle pratiquée en comptabilité générale, une immobilisation est un élément qui ne se consomme pas par le premier usage, en pratique des règles de seuil permettent de comptabiliser en achat courant des éléments de faible valeur bien que répondant à la définition précédente. Les dépenses pour travaux sont classées en dépenses de fonctionnement dès lors qu'elles correspondent à des travaux d'entretien courant n'ayant pas pour objet de prolonger la durée d'utilisation ou la capacité du bien concerné mais sont seulement destinées à assurer son fonctionnement normal ;

-la seconde catégorie comprend les subventions versées aux opérateurs, à l'exception des subventions d'investissement qui relèvent du titre 7.

Titre 4 : Les charges de la dette comprennent les charges de la dette financière négociable, de la dette financière non négociable et les autres charges financières.

Titre 5 : Les dépenses d'investissement comprennent les dépenses pour immobilisations corporelles et incorporelles de l'État. Ces dépenses correspondent à des acquisitions ou à des travaux ayant pour objet la réalisation, la prolongation de la durée d'usage ou l'extension du potentiel de service d'immobilisations. En pratique les dépenses ayant un caractère d'investissement mais inférieures à des seuils déterminés en fonction de la nature de ces dépenses sont à classer dans le titre 3. Les dépenses d'investissement comprennent également les frais annexes qui sont indissociables de l'acquisition, de la réalisation des travaux ou de la mise en service des immobilisations.

Titre 6 : Les dépenses d'intervention comprennent les transferts aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales, aux autres collectivités et les appels en garantie. Les transferts sont classés en fonction du bénéficiaire final. Des opérateurs, chargés de certains transferts peuvent recevoir des versements en vue de leur redistribution. Dans la mesure où ils n'ont pas la responsabilité d'instruire les dossiers mais seulement de redistribuer des fonds, ces dépenses sont classées en titre 6.

Titre 7 : Les dépenses d'opérations financières comprennent les prêts et avances, les dotations en fonds propres et les dépenses de participations financières.

Les dépenses de participations financières correspondent à l'acquisition de titres de participations dans des sociétés de capitaux.

Les dotations en fonds propres sont des versements à des entités dont les fonds propres ne sont pas constitués par des titres de participations et sur lesquelles l'État détient des droits patrimoniaux. Les subventions d'investissement versées à des opérateurs sont classées parmi les dotations en fonds propres (compléments de dotation). Il convient de distinguer celles qui ont pour objet de financer des investissements dont l'opérateur doit supporter la charge de l'amortissement et celles dont la charge d'amortissement est neutralisée dans les comptes de l'opérateur.

Le classement par nature des dépenses s'articule avec un classement par destination (mission, programme, action).

1-1-2-3 Les opérations n'affectant pas la caisse au cours de l'exercice

La comptabilité budgétaire est une comptabilité d'opérations qui enregistre en principe les transactions au moment où celles-ci affectent la caisse. A contrario, si un événement n'a pas d'incidence sur la caisse, il n'est pas retracé en comptabilité budgétaire.

Ce principe connaît cependant des modalités d'application particulières qui résultent du fait que :

- la comptabilité budgétaire n'est pas une comptabilité de caisse pure, en raison notamment du principe de l'unité de caisse ;

- un décalage dans le temps peut intervenir entre le moment où la caisse est affectée et celui où la recette ou la dépense est enregistrée en comptabilité budgétaire. Ces décalages peuvent être d'origine purement technique. Ils sont en général régularisés au cours de l'exercice et n'ont donc pas d'effet sur les restitutions. Cependant en raison de

contraintes techniques, ils peuvent subsister au-delà d'un exercice. L'évolution des outils devrait permettre de supprimer ou de limiter fortement ces décalages.

Comptabilité de caisse pure et unité de caisse.

Les amendements au principe de caisse pure ont plusieurs origines et justifications. Leurs conséquences comptables doivent être déterminées en tenant compte de ces justifications.

Le paiement correspond à la libération de l'obligation.

Lorsque cette libération se dénoue par un mouvement de caisse effectif, c'est ce dernier qui constitue le fait générateur de la dépense ou de la recette. Cependant, des obligations entre des entités différentes, dotées ou non de la personnalité morale peuvent se dénouer sans mouvement de caisse en raison de l'existence d'une caisse commune à ces entités.

Dans ce cas, on doit considérer qu'il y a paiement si les deux conditions suivantes sont réunies :

- l'existence d'une obligation entre deux entités incluses dans le champ couvert par l'unité de caisse;
- la constatation par un comptable public de l'extinction de l'obligation par les formalités requises.

Pour des entités disposant de la personnalité morale, l'existence de l'obligation découle de dispositions légales ou contractuelles de droit commun.

Pour des entités ne disposant pas de la personnalité morale (entités budgétaires incluses dans le périmètre de l'État) l'obligation résulte de dispositions législatives.

Un de ces cas résulte du fait que le principe de l'universalité du budget comporte des dérogations. D'un point de vue technique le budget n'est pas un compte unique mais se compose de plusieurs entités. La comptabilité budgétaire est établie au niveau de chacune de ces entités et retrace donc des opérations entre elles qui n'affectent la caisse ni au cours de l'exercice, ni au cours d'autres exercices (mouvements entre budget général, budgets annexes et comptes spéciaux) en raison du principe de l'unité de caisse.

D'autres cas concernent des opérations particulières mises à la charge d'entités budgétaires par une loi de finances. Il s'agit par exemple des dégrèvements, des loyers budgétaires ou des dations en paiement, dons et legs en nature et des dépenses relatives à l'indexation des OATi, imputées annuellement en comptabilité budgétaire et versées par le budget général au compte de commerce « gestion de la dette et de la trésorerie de l'État ».

Les cas de rattachement à la caisse d'un exercice différent

Il s'agit, par exemple :

- des opérations comptabilisées pendant la période complémentaire ;
- de celles comptabilisées, en comptabilité générale, dans des comptes d'imputation provisoire et imputées définitivement en comptabilité budgétaire au cours de l'exercice suivant en raison de contraintes techniques ou d'organisation.

1-2 Le champ de la comptabilité des AE

L'introduction des AE a pu être présentée dans les débats qui ont accompagné le vote de la LOLF comme une généralisation des autorisations de programme (AP), conséquence nécessaire de l'adoption d'une fongibilité des crédits par nature. Les crédits étant dorénavant spécialisés par programme et la notion de programme étant liée à la destination des dépenses et non pas à la nature des crédits, toute « différenciation » de la nature des crédits (au-delà de la division admise entre crédits de personnel et crédits autres que de personnel) reviendrait à créer des limites spécifiques à la fongibilité, par exemple entre dépenses d'investissement et dépenses de fonctionnement. Cette fongibilité par nature traduit la volonté de passer d'un budget fondé sur le contrôle des moyens à un budget orienté vers les résultats.

Mais les AE ne se réduisent pas à une simple généralisation des AP. Deux caractéristiques les en distinguent. D'une part, les AE s'inscrivent dans le cadre de l'annualité comme les autres crédits, cela signifie que les AE votées au titre d'un budget et non consommées au cours de l'année correspondante tombent à la fin de l'exercice sauf reports éventuels. Pour autant les AE peuvent avoir une portée pluriannuelle dès lors qu'elles sont consommées. D'autre part les AE ne visent pas des « programmes » (au sens ancien d'opérations d'investissement) mais des **engagements**. Dans le cas d'opérations d'investissement impliquant plusieurs engagements juridiques non pris au cours d'une même année, la LOLF introduit une exception à l'annualité qui entraîne un certain nombre de difficultés.

1-2-1 La portée comptable de la fongibilité des AE

La fongibilité des AE traduit la liberté laissée au gestionnaire du choix de la dépense à engager dès lors qu'elle a pour finalité de contribuer à la politique définie dans le cadre du programme à l'intérieur duquel il se situe. Cette liberté permet de choisir la nature de la dépense (entre titres hors titre 2) et le projet précis visé par cette dépense. Ces choix se concrétisent d'abord à l'occasion de la construction du budget et d'une programmation des opérations (au moins pour les plus importantes). La programmation constitue le cadre permettant de justifier des montants d'AE à portée pluriannuelle. La fongibilité s'exerce ensuite en cas de modification provoquée par des décisions de gestion ou des événements imprévus.

1-2-2 La définition des engagements

1-2-2-1 La portée de l'autorisation d'engagement

Les engagements se traduisent par des consommations d'autorisations d'engagement. Aux termes de l'article 8 de la LOLF « les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées ». L'article 29 du RGCP (décret n° 62-1587 du 29/12/1962 portant règlement général sur la comptabilité publique) définit l'engagement comme « l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge ». Cette définition utilise le terme « charge » au sens de charge budgétaire et non au sens de charge de comptabilité générale. Pour éviter toute confusion on définira l'engagement comme l'acte

par lequel l'État créé ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une dette ou, pour rester dans le vocabulaire de la comptabilité budgétaire, une dépense.

Il y a donc une continuité complète entre la notion d'engagement présentée dans le RGCP et celle qui est instaurée par la LOLF. La généralisation de l'autorisation d'engagement à toutes les natures de dépenses traduit la volonté de contrôler la dépense au moment de son initiation et implique donc le suivi des consommations des engagements de l'exercice. Une comptabilité des engagements existait également dans le système de l'ordonnance de 1959 et était considérée comme une comptabilité de l'ordonnateur. Elle doit rester une comptabilité tenue et contrôlée par le gestionnaire. Elle est intégrée dans le système d'information budgétaire et comptable. Sa qualité et sa fiabilité font également l'objet d'une appréciation par les CBCM (ou le TPG). Le CBCM (ou le TPG) s'assure de la qualité et de la pertinence des procédures suivies par les gestionnaires. Cette appréciation ne peut s'assimiler aux contrôles des dépenses et des recettes visées par la loi du 23 février 1963 relative à la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics.

Bien que pouvant avoir une portée pluriannuelle dans leurs conséquences en termes de service fait ou de paiements, les autorisations d'engagement obéissent à la règle de l'annualité. Les autorisations données par le Parlement sont des autorisations d'engager au cours de l'année, celles qui ne sont pas utilisées à la fin de l'année disparaissent sauf décision explicite de report. L'engagement réalisé au cours de l'année consomme l'autorisation et diminue les crédits disponibles pour engager. Les paiements qui interviennent éventuellement au cours d'exercices ultérieurs sont la conséquence de l'engagement qui reste une consommation de l'exercice au cours duquel il est intervenu. L'obligation d'associer un échéancier de paiements à des engagements de portée pluriannuelle traduit la nécessité de cohérence entre la budgétisation en AE et la budgétisation en CP au cours des exercices suivants.

Les engagements qui consomment les AE sont en principe des engagements envers des tiers, au sens d'entités ayant une personnalité juridique différente de celle de l'État. Toutefois, certains engagements ne sont pas des engagements juridiques envers les tiers mais résultent d'opérations d'ordre autorisées par le législateur entre divers programmes de l'État (ex : loyers budgétaires ou versements au CAS pensions). Le caractère limitatif des AE signifie que les gestionnaires ne peuvent effectuer des actes créant des dépenses dans l'exercice comme dans les exercices futurs pour un montant excédant le plafond fixé par le Parlement.

Un engagement passé au cours d'un exercice peut ne pas être suivi d'effet en raison de l'inexécution par le tiers de ses obligations. La constatation de la rupture de contrat ou de la perte de validité des droits du tiers a pour conséquence la restitution du montant correspondant au titulaire de l'autorisation. En effet la nécessité de suivre les engagements en gestion implique de les clôturer lorsqu'ils sont exécutés de manière définitive y compris lorsqu'ils font l'objet d'un retrait. L'enregistrement d'un retrait d'engagement de l'année redonne donc du disponible pour engager. En revanche, si le retrait intervient au cours d'un exercice ultérieur à l'engagement initial, il ne peut conduire à une reconstitution du disponible. La comptabilité budgétaire doit permettre de rendre compte de ces écarts en fournissant des informations sur l'origine des retraits.

1-2-2-2 Engagement et opérations d'investissement

Pour les opérations d'investissement l'article 8 indique que « l'autorisation d'engagement couvre un ensemble cohérent de nature à être mis en service ou exécuté sans adjonction ». Cette disposition reprend celle de l'ordonnance de 1959 qui indiquait que « chaque autorisation de programme doit couvrir une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mis en service sans adjonction ». Cette notion de tranche fonctionnelle, dont la logique paraît évidente, présente deux difficultés d'application importantes.

La première est inhérente à la notion elle-même. Comment distinguer une opération d'investissement qui en principe forme un ensemble cohérent ayant une fonction déterminée d'une partie de cette opération qui serait autonome. Cela est possible dans certains cas sans trop de difficultés, mais dans beaucoup d'autres cas il faudra considérer que l'opération d'investissement ne comprend qu'une tranche fonctionnelle. Des documents d'application devront permettre de fixer une doctrine partagée par grandes catégories d'investissement à partir des connaissances concrètes et des usages consacrés des gestionnaires.

La seconde résulte de ce que les AE sont des autorisations annuelles d'engager, la part d'AE non utilisée tombe donc à l'issue de l'année, sauf report possible mais non automatique. Il y a donc lieu d'identifier les AE affectées à des tranches fonctionnelles afin de pouvoir décider du report des crédits non consommés correspondants.

La procédure de l'affectation permet de réaliser cette indisponibilité hors consommation. Elle n'est pas prévue par la LOLF, mais elle est nécessaire à une application correcte des dispositions de l'article 8 et doit faire l'objet d'un suivi comme l'ensemble des mouvements pouvant modifier la répartition ou le montant des crédits.

L'affectation permet de résoudre la difficulté découlant de la rédaction de l'article 8 de la LOLF qui ouvre une dérogation implicite aux principes d'annualité et de fongibilité.

La nécessité de disposer de crédits correspondants à une tranche fonctionnelle, même dans le cas où une partie des engagements correspondants interviendront au cours des exercices suivants, est une exception au principe d'annualité dans la mesure où elle a pour conséquence logique le maintien des autorisations accordées au-delà de l'année au cours de laquelle elles ont été votées.

La définition de tranches fonctionnelles et la portée pluriannuelle des crédits destinés à les couvrir nécessitent également d'apporter des précisions à l'exercice de la fongibilité. Si cette dernière s'exerce normalement à l'intérieur de la tranche fonctionnelle, y compris dans sa dimension pluriannuelle, les possibilités de désaffectation ont pour conséquence de rendre à nouveau les AE disponibles et donc de pouvoir les réaffecter à une autre opération.

2-Le fait générateur du rattachement à l'exercice

2-1 Le fait générateur et le montant des engagements

2-1-1 Le principe général de la détermination du fait générateur

Les faits générateurs des engagements se matérialisent par l'émission d'actes qui engagent définitivement l'État vis-à-vis d'un tiers¹. Il peut s'agir de la signature d'un contrat ou d'une convention ou encore de la constatation de l'ouverture de droits à des bénéficiaires identifiés ou enfin de décisions unilatérales discrétionnaires.

Le montant de l'engagement doit correspondre aux montants des décaissements qui seront la conséquence de l'exécution de l'engagement². En général, il s'agit d'un montant prévu par le contrat ou la convention qui engage l'État de manière ferme, c'est-à-dire sans qu'il dispose d'une possibilité de ne pas effectuer les versements dès lors que le tiers aura rempli les conditions posées par le contrat, la convention ou les textes instituant les droits.

Les exceptions au principe de caisse pour la comptabilisation des consommations de CP (cf. 1-1-2-3), se retrouvent, mutatis mutandis, pour la comptabilisation des AE. Ainsi les versements du budget général aux comptes spéciaux vont consommer des AE ouvertes aux programmes du budget général alors qu'il ne peut y avoir d'engagement, au sens strict, entre deux unités figurant au sein de la même personne morale.

2-1-2 Application du principe général

2-1-2-1 Les rémunérations

Le fait générateur de l'engagement peut être différent de celui du paiement mais en raison des dispositions de l'article 8 de la LOLF conduisant à l'ouverture, en budgétisation, de montants d'AE équivalents aux crédits de paiement, les AE sont consommées, au moment du paiement, en même temps que les crédits de paiement

2-1-2-2 les achats

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

¹ Lorsque des dispositions législatives créent des obligations entre les entités budgétaires internes à l'État (loyers budgétaires, cotisations versées au CAS pensions...) la consommation d'engagement se produit au moment où l'obligation est reconnue.

² Pour les dépenses dites « à guichet ouvert » le montant de l'engagement peut correspondre à un montant probable de décaissements.

En revanche, pour les marchés à bons de commande, l'acte qui engage l'État est l'émission du bon de commande ; c'est donc ce dernier qui est le fait générateur du rattachement de l'engagement à l'exercice. Le montant de l'engagement correspond au(x) bon(s) émis.

Pour une opération d'investissement (cf. 1-2-2-2), l'autorisation d'engagement fait l'objet d'une affectation qui ne consomme pas les AE. Dans le cas où cette opération nécessite la passation de plusieurs contrats, seuls les contrats signés au cours de l'exercice constituent des faits générateurs d'engagement au titre de cet exercice. Le montant de la consommation de l'autorisation d'engagement affectée correspond aux contrats signés ; le montant affecté non engagé (non consommé) fait l'objet d'un report.

Pour les « opérations menées en partenariat pour lesquelles l'État confie à un tiers une mission globale relative au financement d'investissements ainsi qu'à leur réalisation, leur maintenance, leur exploitation et leur gestion » prévues par l'article 8 de la LOLF, le fait générateur est la date d'effet prévue par le contrat. Le montant de l'engagement représente la « totalité de l'engagement juridique », c'est-à-dire le coût de l'investissement majoré du dédit payable en cas de résiliation des clauses contractuelles et des indemnités de non affermissement des éventuelles tranches conditionnelles.

2-1-2-3 Les subventions pour charges de service public

Les subventions pour charges de service public sont des versements aux opérateurs classés par l'article 5 de la LOLF en dépenses de fonctionnement. Il s'agit donc de dépenses ayant une contrepartie, représentée par l'activité de l'opérateur.

La subvention fait l'objet d'une décision attributive dont le fait générateur est la notification de celle-ci. La décision de subvention annuelle peut être un acte unilatéral (sous réserve d'une disposition réglementaire imposant une convention).

2-1-2-4 Les dépenses d'intervention

Il faut distinguer les dépenses d'intervention suivant qu'elles résultent de droits à prestation ouverts à des bénéficiaires en vertu de régimes légaux ou réglementaires ou de décisions à caractère "discrétionnaire" donnant lieu à décision attributive de subvention qui peut être un acte unilatéral ou une convention.

Dans le premier cas, le fait générateur de l'engagement est la constatation, par l'État ou une entité habilitée, de l'ouverture des droits au bénéficiaire. Le montant de l'engagement est, soit le montant annuel à payer si le dispositif est de durée indéterminée, soit le montant de l'aide si le dispositif est de durée déterminée, même pluriannuel.

Dans le deuxième cas, le fait générateur est la notification de la décision attributive de subvention par l'État ou une entité habilitée même dans le cas où le versement est conditionné à la réalisation de certaines obligations par le bénéficiaire.³ Le montant de l'engagement est celui de l'aide discrétionnaire accordée.

³ En comptabilité générale, un tel type d'engagement n'est pas nécessairement un passif, le traitement comptable dépendant de la nature de la condition. Il peut faire l'objet d'une mention en annexe.

2-2 Le fait générateur des opérations de recettes et de dépenses

L'article 28 de la LOLF indique que « les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public. Les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par les comptables publics. Toutes les dépenses doivent être imputées sur les crédits de l'année considérée, quelle que soit la date de la créance. »

Ce principe doit être appliqué en tenant compte du principe de l'unité de caisse. Le paiement et l'encaissement ne nécessitent pas systématiquement un mouvement de caisse.

Pour les recettes le principe est le même que dans l'ordonnance de 1959. Pour les dépenses la règle change puisqu'auparavant, elles étaient prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles étaient visées par les comptables publics. Cette évolution marque une volonté d'appliquer un principe de caisse. Pour autant ce même article introduit une exception importante à ce principe en prévoyant la possibilité d'une période complémentaire à l'année civile dont la durée ne peut excéder 20 jours.

Ce principe de caisse détermine le critère de rattachement budgétaire d'une dépense et d'une recette au niveau de la production des états de comptabilité budgétaire. Il ne règle pas nécessairement la tenue de cette comptabilité budgétaire au niveau de chaque unité comptable élémentaire. Dès lors que chaque restitution de comptabilité budgétaire, telle que définie ci après, respecte les principes de rattachement à l'exercice qui viennent d'être énoncés, il n'est pas nécessaire d'imposer que chaque enregistrement comptable suive ce principe. Ainsi la consommation des CP d'un programme au cours de l'exercice doit être mesurée par les paiements des opérations attribuées à ce programme.⁴

Un système budgétaire en base de caisse comporte inévitablement des exceptions. Dès lors que certaines opérations ne se traduisant pas par des décaissements ou encaissements sont reconnues comme faisant partie du champ, il faut déterminer le fait générateur de leur rattachement de même pour celles qui ne sont pas enregistrées en comptabilité budgétaire au moment où elles sont décaissées ou encaissées.

2-2-1 Fait générateur du rattachement à l'exercice des recettes

2-2-1-1 Le principe

Les recettes sont enregistrées, en comptabilité budgétaire, par lignes budgétaires, au moment de leur encaissement.

⁴ Au cours de ce même exercice, il est possible que pour des raisons de gestion, le système impute la consommation des CP au niveau des BOP à une autre date, voire au niveau du programme lui-même pour les opérations enregistrées au fil de l'eau. Si tel est le cas, il faut simplement s'assurer que les paiements effectués au cours de l'année au titre des opérations du programme et qui n'auraient pas été imputées au fil de l'eau sont bien intégrées dans les états de comptabilité budgétaire relatifs au programme.

2-2-1-2 Les cas particuliers

Pour un certain nombre d'opérations le fait générateur de l'inscription en comptabilité budgétaire n'est pas l'encaissement, soit parce qu'il existe un décalage temporel entre cette inscription et l'encaissement, soit parce qu'il n'y a pas de mouvement de caisse.

Certaines de ces exceptions sont dues à des difficultés techniques et devraient disparaître ou être fortement limitées avec l'évolution des organisations et des outils. D'autres résultent de choix de gestion entérinés par une loi de finances et devraient trouver une justification lors d'une future révision de la LOLF.

➤ Décalages temporels entre l'encaissement et l'enregistrement en comptabilité budgétaire

Ces décalages ont pour origine la logistique, l'organisation ou l'insuffisance des informations accompagnant les moyens de paiement. Ils sont en général régularisés au cours de l'exercice mais pas toujours de façon systématique.

Il s'agit par exemple des recettes encaissées par des comptables autres que le comptable assignataire ou de recettes concernant plusieurs bénéficiaires, dont l'État, et qui nécessitent une répartition périodique. L'encaissement est alors réalisé avant l'imputation en comptabilité budgétaire mais celle-ci doit, en principe, être réalisée avant la fin de l'exercice.

Il peut s'agir également de versements effectués avant émission des rôles ou de recettes budgétaires enregistrées en comptabilité générale dans les comptes d'imputation provisoire dans l'attente de la réception des informations qui permettront de procéder à l'imputation en comptabilité budgétaire. Dans ces cas, l'imputation en comptabilité budgétaire est subordonnée à l'émission du rôle ou à la fourniture des informations nécessaires à l'identification du versement. L'imputation en comptabilité budgétaire peut donc intervenir sur un exercice différent de l'encaissement.

➤ Comptabilisation en comptabilité budgétaire sans encaissement ⁵

Il s'agit par exemple :

-des opérations aboutissant à une compensation au niveau de la trésorerie (par exemple au titre de l'application de l'art. 1289 du code civil ou en cas d'avis à tiers détenteur) d'une dépense budgétaire et d'une recette budgétaire concernant un même individu.

-de la comptabilisation par les comptables du Trésor ⁶des admissions en non-valeur et des dégrèvements qui donnent lieu à constatation d'une dépense budgétaire dite « en atténuation de recettes » avec pour contrepartie une recette budgétaire dite « d'ordre » sans constatation de mouvement au niveau de la caisse.

⁵ Ces recettes budgétaires sans encaissement ont pour contrepartie des dépenses budgétaires sans décaissement.

⁶ Dans ce cas les comptables des impôts et des douanes constatent une réduction des prises en charges sans impact sur la comptabilité budgétaire. La fusion des réseaux permettra peut-être l'harmonisation des procédures.

-de la comptabilisation des loyers budgétaires mise en place dans certains ministères afin d'améliorer la gestion du patrimoine immobilier et d'affiner l'analyse des coûts. Ces loyers donnent lieu à consommation d'AE et de CP dans les programmes des ministères concernés et à recette budgétaire sans encaissement, consécutive à l'émission d'un titre, sur une ligne de recette dont le service France Domaine est assignataire.

-du versement par le budget général au « CAS pensions » des cotisations salariales et patronales. Le « CAS pensions » est un compte d'affectation spéciale créé par l'article 21 de la LOLF. C'est un compte doté de crédits. Il permet de reconstituer une caisse de retraite virtuelle au sein de la comptabilité de l'État et de faire supporter aux programmes les cotisations de pension leur incombant. Ce versement donne lieu à une dépense budgétaire au budget général et donc à consommation d'AE et CP au moment du versement au « CAS pensions ». Les dépenses budgétaires du budget général ont pour contrepartie une recette budgétaire sans mouvement de caisse au CAS. Ce mécanisme ne peut être remplacé par des transferts ou virements de crédits, ces derniers étant interdits entre le budget général et un CAS doté de crédits par les dispositions du II de l'article 20 de la LOLF

-des dations en paiement qui donnent lieu à comptabilisation d'une recette budgétaire sans encaissement. La contrepartie de cette recette est une dépense en « atténuation de recettes ».

2-2-2 Fait générateur du rattachement à l'exercice des dépenses

2-2-2-1 Le principe

Les dépenses sont enregistrées, par destination et par nature, en comptabilité budgétaire au moment de leur paiement.

2-2-2-2 Les cas particuliers

Pour un certain nombre d'opérations le fait générateur de l'inscription en comptabilité budgétaire n'est pas le paiement soit parce qu'il existe un décalage temporel entre cette inscription et paiement, soit parce qu'il n'y a pas de mouvement de caisse.

Certaines de ces exceptions sont dues à des difficultés techniques et devraient disparaître ou être fortement limitées avec l'évolution des organisations et des outils. D'autres résultent de choix de gestion entérinés par une loi de finances et devraient trouver une justification lors d'une future révision de la LOLF.

➤ Décalages temporels entre le décaissement et l'enregistrement en comptabilité budgétaire

Ces décalages ont en général pour origine la logistique, l'organisation ou l'insuffisance des informations permettant l'imputation définitive de la dépense. Certains d'entre eux peuvent être régularisés en cours d'exercice mais pas toujours de façon systématique.

Il s'agit par exemple :

-des dépenses payées par un comptable qui n'est pas le comptable assignataire. Le paiement est alors réalisé avant l'imputation en comptabilité budgétaire mais cette imputation doit, en principe, être réalisée avant la fin de l'exercice ;

-des oppositions et cessions pour lesquelles, la dépense budgétaire est actuellement inscrite en comptabilité pour son intégralité au moment où le comptable constate qu'il y a une opposition. Les droits respectifs du bénéficiaire et de l'opposant sont ensuite régularisés comme une opération de trésorerie sans impact sur la comptabilité budgétaire. Il y a donc un décalage entre l'enregistrement en comptabilité budgétaire et les mouvements de trésorerie respectifs vers le bénéficiaire et l'opposant ;

-des retenues de garantie sur marchés pour lesquelles, la dépense budgétaire est, actuellement, constatée en totalité au moment du règlement au bénéficiaire, le montant correspondant à la retenue de garantie étant régularisé comme une opération de trésorerie. Pour la partie retenue de garantie, il existe donc un décalage entre l'imputation en comptabilité budgétaire et le mouvement de caisse ;

-des dépenses payées au cours de la période complémentaire⁷ pour lesquelles, lors du paiement, la dépense budgétaire est constatée, au titre de la gestion N, en date du 31/12/N PC, sur les axes nature et destination, le décaissement étant comptabilisé en N+1 ;

-des dépenses budgétaires enregistrées, pour des raisons diverses, en comptabilité générale dans les comptes d'imputation provisoire et régularisées ultérieurement (avant la fin de l'exercice ou non) en comptabilité budgétaire ;

-des intérêts capitalisés des OAT qui, bien que réglés au terme de l'obligation, viennent, au cours de la vie du titre, à chaque échéance, augmenter la valeur de remboursement de l'emprunt par constatation d'une dépense budgétaire ;

-du différentiel d'indexation constaté lors de l'émission des OATi qui est réajusté au cours de la vie de l'obligation par une dépense budgétaire annuelle capitalisée jusqu'au remboursement de l'obligation (art.125 loi n°99-1172 du 30/12/99 - LFI pour 2000).

➤ Comptabilisation en comptabilité budgétaire sans décaissement

Ce sont, en général, les opérations de contrepartie de celles comptabilisées en recettes sans encaissement (§2-2-1-2).

⁷ Dans cette situation, il ne s'agit pas vraiment d'un décalage entre le mouvement de trésorerie et l'imputation budgétaire puisqu'il intervient le même jour mais davantage d'un rattachement à la comptabilité budgétaire de l'exercice précédent.

2-2-3 Les procédures particulières

Les fonds de concours et attributions de produits

Les fonds de concours sont des fonds versés à l'État par des personnes physiques ou morales pour concourir à des dépenses d'intérêt public ou des dons et legs attribués à l'État. Lors de leur encaissement, ils sont directement portés en recettes au budget général, au compte spécial ou au budget annexe concerné. Un crédit supplémentaire de même montant est ouvert, en AE et en CP, par arrêté du ministre chargé des finances sur le programme ou la dotation concerné. Dans le cadre de la procédure d'ouverture d'autorisations d'engagement préalable prévue par le décret du 11 janvier 2007, des autorisations d'engagement sont ouvertes dès la signature de la convention avec un tiers, les CP étant ouverts au moment de l'encaissement des fonds.

Les recettes provenant de la rémunération de prestations régulièrement fournies par l'État peuvent faire l'objet d'une procédure d'attribution de produits par décret pris sur le rapport du ministre chargé des finances. Les crédits ouverts sont affectés au service concerné et suivent les règles applicables aux fonds de concours.

Lors de leur encaissement les fonds de concours et attributions de produits sont identifiés par ligne de recettes, ministère bénéficiaire, ordonnateur, ainsi que par les indications nécessaires à l'ouverture des crédits.

La restitution d'encaissement sur fonds de concours et attributions de produits ne peut être effectuée qu'après annulation des crédits en AE et CP précédemment ouverts.

Rétablissement de crédits

Peuvent donner lieu à rétablissement de crédits, les recettes provenant de la restitution au Trésor de dépenses payées à tort ou de façon provisoire sur des crédits budgétaires ou celles provenant de cessions entre services de l'État ayant donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.

La procédure de rétablissement de crédits ne donne pas lieu à un acte réglementaire d'abondement de crédits mais à une procédure comptable d'annulation de la dépense initiale. La recette ne conduit pas à une augmentation des crédits mais vient annuler la dépense initiale, ce qui a pour conséquence d'augmenter le montant des crédits disponibles en AE et CP. Les délais pour procéder à rétablissement de crédits sont fixés par arrêté.

Dérogatoire au principe de non-affectation des recettes, cette procédure doit respecter la distinction opérée par la LOLF entre les crédits du titre 2 et ceux hors titre 2.

La comptabilité budgétaire est impactée dès l'encaissement de ces recettes.

Prélèvements sur les recettes

Les prélèvements sur recettes sont des prélèvements directement opérés sur les recettes du budget général. Ils sont versés à des organismes tiers (collectivités territoriales, Union Européenne) mais ne sont pas inscrits en dépenses au budget général. Ils échappent ainsi aux règles d'exécution des dépenses et sont présentés en diminution des recettes.

La comptabilité budgétaire est impactée lors du versement des fonds aux bénéficiaires.

3- Les modalités de comptabilisation des autorisations de dépenser et de recouvrer

3-1 Les autorisations de dépenser (AE et CP)

3-1-1 Le suivi des mouvements de crédits

Les crédits sont ouverts dans la loi de finances initiale par programmes et titres. La disponibilité des crédits s'apprécie au niveau du programme. La présentation par titres est indicative sauf en ce qui concerne le titre 2 pour lequel l'autorisation constitue le plafond de dépenses.

En cours d'année les crédits peuvent être affectés en volume ou en répartition par une loi de finances rectificative, des décrets d'avance, des reports des années précédentes, des virements, transferts, répartitions de dotation globale, rétablissements ou annulations, par des fonds de concours et par des suppléments de recettes en ce qui concerne certains comptes spéciaux.

En fin d'exercice, les crédits non consommés sont annulés en loi de règlement sauf s'ils font l'objet d'un arrêté de report sur l'année suivante. La loi de règlement peut ouvrir des crédits complémentaires liés à des ajustements et retrace les conséquences de la fongibilité asymétrique

La comptabilité budgétaire étant une comptabilité d'opérations, elle ne comporte pas de bilan, ce qui a pour conséquence de ne pas permettre la liaison entre les opérations d'un budget et celles des budgets précédents et suivants. Pour autant de telles liaisons existent et elles ont une grande importance en gestion. Ainsi, des mouvements réglementaires permettent de reporter des crédits. Certains gestionnaires disposent donc de montants de crédits supérieurs à ceux qui ont été autorisés par la loi de finances. Les consommations peuvent donc être supérieures aux crédits votés. Afin de permettre un suivi de l'autorisation parlementaire et la comparaison entre cette autorisation et l'exécution, il importe donc de décrire les mouvements affectant les crédits avant leur consommation. La plupart de ces mouvements résultent de décisions législatives ou réglementaires mais certains peuvent être la conséquence de règles de gestion découlant de dispositions de la LOLF.

Le suivi de ces mouvements doit donner lieu à des restitutions adaptées.

3-1-2 Le suivi de la gestion des crédits

3-1-2-1 Les AE

Les AE résultant des lois de finances et textes réglementaires sont gérées aux différents niveaux par les gestionnaires.

La gestion des AE et la pluriannualité

Les AE sont ouvertes pour l'année. Si elles ne sont pas consommées dans l'année elles sont annulées sauf décision de report.

Toutefois, en ce qui concerne les opérations d'investissement, l'article 8 de la LOLF prévoit que les AE doivent couvrir un ensemble cohérent de nature à être mis en service ou exécuté sans adjonction. Il en résulte que l'AE peut avoir une portée pluriannuelle si tous les engagements relatifs à cet « ensemble cohérent » n'ont pu être réalisés au cours de la première année.

L'affectation de l'AE à une tranche fonctionnelle⁸ permet de décrire cette pluriannualité dans la comptabilité budgétaire. La procédure de l'affectation permet de constater en comptabilité l'indisponibilité des AE pour un usage différent de celui prévu par la tranche fonctionnelle mais s'agissant d'une procédure non explicitement prévue par la LOLF, elle n'est pas décrite dans les états financiers issus de la comptabilité budgétaire. Elle permet d'effectuer un suivi du report de l'AE aussi longtemps que tous les engagements relatifs à la tranche fonctionnelle n'ont pas été réalisés. Le report ne pourra cependant être effectué que si le premier engagement sur la tranche fonctionnelle est intervenu dans un délai raisonnable.

Les engagements (consommations d'autorisations d'engagement) en matière d'investissement mais aussi de fonctionnement et d'intervention peuvent engendrer des paiements sur plusieurs exercices.

La comptabilité budgétaire doit permettre le suivi pluriannuel de l'autorisation d'engager tant au niveau de l'affectation à une tranche fonctionnelle en permettant la restitution des restes à engager, qu'au niveau des engagements en permettant la restitution des restes à réaliser et des restes à payer sur engagements. Elle doit également permettre de suivre les retraits sur affectations et engagements ainsi que la clôture des tranches fonctionnelles et des engagements.

L'affectation des AE en matière d'investissement

En matière de dépense d'investissement, les AE peuvent être affectées à une tranche fonctionnelle d'investissement. **L'affectation ne consomme pas l'AE** mais la rend indisponible pour une utilisation autre que celle prévue par la tranche fonctionnelle. L'AE affectée constitue le plafond des engagements pouvant être effectués.

Les AE affectées, non engagées en fin d'année, font l'objet d'un report systématique (sauf cas de dévoiement de la procédure d'affectation).

En raison de la révision du projet ou de la clôture de l'opération, les retraits d'affectation sont libres sans limitation quelle que soit la date de l'affectation pour autant qu'ils ne nuisent pas à la couverture de la tranche fonctionnelle de l'investissement initial. Les AE rendues disponibles par un retrait d'affectation peuvent être affectées à une nouvelle opération d'investissement, laissées libres d'emploi ou annulées. La comptabilité budgétaire fournit l'information sur l'origine des retraits d'affectation et détermine le montant des restes à engager sur AE affectées.

⁸ Il est rappelé qu'une opération d'investissement peut se composer d'une seule tranche fonctionnelle, si elle constitue par elle-même un ensemble cohérent de nature à être mis en service ou exécuté sans adjonction, ou de plusieurs tranches fonctionnelles dans le cas contraire (cf. 1-2-2-2)

La consommation des AE

Au niveau d'un programme, les consommations d'AE doivent rester dans la limite des AE ouvertes. Cependant, du fait de la fongibilité asymétrique, les consommations peuvent être supérieures aux AE sur tous les titres autres que le titre 2, la surconsommation des titres autres que le titre 2 devant être compensée par la sous-consommation du titre 2. La loi de règlement retrace cette situation.

Les AE sont consommées par les engagements juridiques à hauteur du montant auquel l'État s'engage envers un tiers (tranche ferme)⁹. Les effets de l'engagement juridique peuvent se prolonger sur plusieurs années.

Toutes les dépenses ne donnent pas lieu à consommation des AE au moment de l'engagement juridique. C'est par exemple le cas pour les dépenses de personnel (titre 2).

Les retraits d'engagement

Les engagements sont irréversibles. Toutefois, des retraits d'engagement juridique peuvent être nécessaires en cas de disparition de l'obligation (incapacité du fournisseur à assurer la prestation par exemple), ou en cas de rectification d'une erreur d'imputation.

Les retraits effectués sur des engagements de l'année en cours sont libres. Ils ont pour conséquence de rétablir du disponible à engager.

Les retraits effectués sur des engagements des années antérieures ne peuvent aboutir à une augmentation du disponible à engager de l'année.

La comptabilité budgétaire fournit l'information sur l'origine des retraits d'engagement.

La clôture des engagements

La clôture d'un engagement permet de constater qu'il n'y a plus de paiement à exécuter sur cet engagement. Si les paiements (consommations de CP) ont été inférieurs aux engagements (consommation d'AE), un retrait sur engagement doit être effectué. Ce retrait respecte les règles précitées.

3-1-2-2 les CP

Les CP résultant des lois de finances et textes réglementaires sont gérés aux différents niveaux par les gestionnaires.

Les CP sont consommés par les paiements dont les comptables sont responsables. Leur consommation est constatée parallèlement à la mise à jour des comptabilités budgétaire et générale.

Au niveau d'un programme, les consommations de CP doivent rester dans la limite des CP ouverts. Cependant, du fait de la fongibilité asymétrique, les consommations peuvent être supérieures aux CP sur tous les titres autres que le titre 2. La surconsommation des

⁹ Par exception certaines consommations d'engagements ne résultent pas d'engagements envers les tiers (loyers budgétaires, cotisations versées au CAS pensions...)

titres autres que le titre 2 est compensée par la sous-consommation du titre 2. La loi de règlement retrace les conséquences de la fongibilité.

Les paiements effectués au titre d'un engagement sont plafonnés par le montant des AE consommées au titre de cet engagement et par les CP ouverts.

3-2 Les autorisations de recouvrer

Les lois de finances évaluent les prévisions de recettes dans le tableau des voies et moyens. La loi de finances rectificative peut prévoir des évolutions de recettes. En fin d'année les prévisions sont rapprochées des réalisations.

Les autorisations de recouvrer sont rapprochées des encaissements, identifiés par des spécifications de recettes comportant entre autres indications celle de la ligne de recettes correspondante du tableau des voies et moyens.

4- Les états financiers issus de la comptabilité budgétaire

La définition des états financiers issus de la comptabilité budgétaire doit permettre de distinguer entre le contenu et la présentation des informations de gestion fournies par le système d'information et celui des états financiers. Les premières peuvent être établies suivant des règles propres à leurs objectifs, c'est-à-dire qu'elles peuvent utiliser des conventions différentes des principes comptables présentés dans ce référentiel aussi bien sur le classement des opérations, que sur leur fait générateur ou leur évaluation. En revanche le contenu et la présentation des états de comptabilité budgétaire doivent respecter les règles du référentiel et des textes de niveau supérieur. Il est donc important de définir ces états.

Cette liberté laissée aux restitutions élaborées pour les besoins de la gestion hors du cadre de la comptabilité budgétaire ne signifie pas leur indépendance complète. Il est souhaitable que la cohérence du système d'information, conséquence de son caractère intégré, permette d'explicitier les relations entre ces informations de gestion et les données comptables. Mais cette exigence ne relève pas des principes de la comptabilité budgétaire.

4-1 États financiers prévus par la LOLF

- exposé général des motifs du projet de loi de règlement

- prévisions et résultats budget général et comptes spéciaux: tableau synthétique en recettes, dépenses et résultats.
- recettes du budget général de la prévision à l'exécution.
- comptes spéciaux de la prévision à l'exécution (dépenses, recettes et soldes).
- récapitulatif des autorisations ouvertes au cours de l'exercice en recettes et dépenses pour le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux.
- liste des fonds de concours budget général et comptes spéciaux, par mission, en prévision et exécution pour les AE et les CP.
- liste des reports N-1/N et N/N+1, budget général, budgets annexes et comptes spéciaux par mission, en autorisations de programme et crédits de paiement.
- modifications apportées aux lois de finances initiale et rectificative par les mesures réglementaires en autorisations d'engagement et crédits de paiement, pour budget général, budgets annexes et comptes spéciaux.
- modifications de crédits demandées en PLR pour le budget général, budgets annexes et comptes spéciaux par mission, en autorisations d'engagement et crédits de paiement.
- synthèse générale des prévisions et exécution pour le budget général, budgets annexes et comptes spéciaux en crédits de paiement.

- Projet de loi de règlement (article 37 de la LOLF)

- résultat du budget de l'année pour le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux en recettes, dépenses et soldes.
- financement en prévision et exécution.
- les états financiers de la comptabilité patrimoniale.
- modifications apportées par décret d'avance aux crédits ouverts.

- les consommations d'autorisations d'engagement, par mission et programme du budget général et les ajustements par le PLR (document identique pour les budgets annexes et comptes spéciaux dotés de crédits).
- consommations de crédits de paiement, par mission et programme du budget général et les ajustements par le PLR (document identique pour les budgets annexes et comptes spéciaux dotés de crédits).
- ajustements pour les comptes spéciaux non dotés de crédits du montant du découvert autorisé au découvert constaté.
- arrêté des comptes spéciaux non reportés.

- les annexes au projet de loi de règlement (article 54 de la LOLF)
 - développement des recettes du budget général.
 - développements des crédits ouverts et des dépenses constatées au budget général.
 - recettes et dépenses du budget général par section de fonctionnement et d'investissement.
 - comptes des recettes et dépenses des budgets annexes.
 - Développement des opérations constatées aux comptes spéciaux.
 - les RAP.¹⁰
 - le compte général.
 - un rapport de présentation comportant des états financiers.

4-2 Autres états issus de la comptabilité budgétaire (à titre indicatif)

Situation hebdomadaire (SH) : retrace l'évolution du solde budgétaire, des dépenses et des recettes du budget général, des opérations des comptes spéciaux et les opérations de trésorerie.

Situation mensuelle de l'État (SME) : présente les opérations comptabilisées dans les comptes de l'État de manière cumulée depuis le début de l'année. Elle présente des informations de nature budgétaire, patrimoniale et de trésorerie, accompagnées d'un commentaire synthétique.

Situation mensuelle du budget de l'État (SMB) : retrace, l'état des dépenses et recettes de l'État, ainsi que du solde général d'exécution, comparés aux niveaux constatés l'année précédente.

Situation mensuelle des dépenses (SMD) : présente un développement des dépenses du budget général et des comptes spéciaux par missions/programmes/actions/sous-actions et par titres/ catégories et compte plan comptable de l'État.

Situation mensuelle des recettes (SMR) : présente un développement des recettes du budget général et des comptes spéciaux au niveau le plus fin de la nomenclature.

Rapport annuel des CBCM

¹⁰ Les RAP ne sont pas issus en totalité de la comptabilité budgétaire mais contiennent des éléments de comptabilité budgétaire.

5- La cohérence entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale

La comptabilité budgétaire enregistre les consommations de crédits budgétaires (AE et CP) et les encaissements de recettes. Ces consommations sont la conséquence d'événements qui peuvent avoir un impact en comptabilité générale. Réciproquement les événements qui donnent lieu à des enregistrements en comptabilité générale peuvent être la conséquence d'opérations impactant la comptabilité budgétaire.

Ces deux comptabilités sont autonomes, au sens où les règles de rattachement à l'exercice et les règles d'évaluation qui en déterminent les résultats sont a priori spécifiques à chacune d'entre elles. Mais la cohérence du système d'information et les exigences de fiabilité propres à ces deux comptabilités impliquent qu'un événement impactant chacune d'elles y soit comptabilisé de manière cohérente.

Cette exigence de cohérence s'appuie d'abord sur une obligation de traçabilité : une opération qui passe par plusieurs stades (commandes, livraison, paiement, par exemple) doit pouvoir être suivie en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale de manière cohérente, même si les enregistrements comptables se rapportent à des exercices différents et se font pour des montants différents suivant la comptabilité qui est impactée. Les différences doivent pouvoir être expliquées et leurs résultats présentés dans un tableau de passage entre le solde d'exécution budgétaire et le résultat patrimonial.

La cohérence entre les deux comptabilités doit donc être réalisée à la fois sur un plan conceptuel et sur un plan technique.

La cohérence au niveau conceptuel consiste à expliquer les différences entre les règles comptables propres à chaque domaine afin de justifier les différences et donner un sens au tableau de passage. Cette explicitation des différences est un élément important de la vérification de la cohérence entre les comptabilités. Le système d'information actuel ne permet pas de présenter un tableau de passage sans une ligne « autres éléments non détaillés ».

La cohérence au niveau technique est liée aux systèmes d'information et doit trouver sa traduction dans le fonctionnement de l'outil informatique.

Par ailleurs les deux comptabilités peuvent également s'enrichir mutuellement.

5-1 Principes généraux organisant la cohérence conceptuelle des comptabilités

L'explicitation de la cohérence conceptuelle conduit à distinguer les enregistrements suivant qu'ils impactent l'une ou l'autre comptabilité. Elle implique également le choix d'une comptabilité de référence.

La comptabilité générale pivot du système.

La décision de structurer le système comptable autour de la comptabilité générale conduit à opérer une distinction entre le système comptable et la comptabilité générale au sens de système de production des états financiers prévus par la LOLF et dont les caractéristiques sont décrites dans les normes comptables de l'État. Le système comptable est structuré par la comptabilité générale au sens défini précédemment mais il enregistre également des événements qui n'impactent pas les états financiers. C'est le cas par exemple des cotisations employeurs versées par le budget général au compte d'affectation spéciale des pensions. Ces cotisations n'apparaissent pas dans le tableau des charges nettes de l'État où seules figurent les pensions. Mais le principe d'intégration du système comptable a pour conséquence l'intégration de la déclinaison de la nomenclature budgétaire par nature dans le plan comptable de l'État (PCE). Il est donc nécessaire de disposer de comptes pour enregistrer ces cotisations à un niveau plus détaillée que les catégories budgétaires.

De plus la production de tableau de charges nettes par programme, voire par action, implique de considérer ces cotisations comme une charge de comptabilité générale à ce niveau. Ces tableaux de charges nettes ne font pas partie des états financiers de la comptabilité générale mais le principe d'articulation des comptabilités doit garantir leur cohérence avec la comptabilité générale. Cette cohérence signifie notamment que les données communes aux deux types de restitution sont comptabilisées de la même façon et pour les mêmes valeurs dans les deux cas.

Principales causes de différences : faits générateurs, montants et opérations spécifiques.

Le rattachement à des exercices différents est une première cause de différences entre les résultats fournis par les deux comptabilités, une autre cause est le fait que la même opération peut être comptabilisée pour des montants différents et une troisième cause est qu'il existe des opérations spécifiquement comptables qui ne sont associées à aucun mouvement budgétaire (du moins dans l'exercice).

Le fait que toute opération budgétaire est enregistrée dans un compte du PCE ne signifie pas qu'un enregistrement budgétaire va obligatoirement se retrouver dans le bilan ou le compte de résultat car les faits générateurs de la comptabilisation des opérations budgétaires sont différents de ceux de la comptabilité générale.

Ainsi, pour les dépenses on a trois types de comptabilisation (engagements, paiement et droits constatés) et donc trois faits générateurs. Les comptes étant annuels c'est le rattachement à l'exercice qui importe, et dès lors que les trois faits se rapportent au même exercice cela n'induit pas de différence entre les états produits par les comptabilités, mais en théorie, pour une même opération on pourrait avoir des effets dans la comptabilisation des engagements au cours d'un exercice puis au cours d'un exercice ultérieur pour la comptabilisation des droits constatés et enfin dans un exercice encore ultérieur pour la comptabilisation des consommations de crédits de paiement.

Pour les recettes, le fait générateur de la comptabilité d'exercice étant la production d'un document (rôle ou déclaration) établissant les droits de l'État, les modalités de perception de l'impôt (acomptes et avances) vont entraîner une comptabilisation d'abord en comptabilité budgétaire en fonction des encaissements effectifs pour la plus grande partie des montants, puis ensuite en créances et produits dans la comptabilité générale.

Les encaissements comptabilisés en comptabilité budgétaire au titre des avances et acomptes vont être comptabilisés en comptabilité générale en compte de caisse et comptes de tiers.

Une opération de gestion qui se traduit par des dépenses se trouve enregistrée à différents stades dans les comptabilités. Ces stades peuvent correspondre à des évaluations différentes. Ainsi une commande d'un bien d'équipement va se traduire par une consommation d'AE pour le montant figurant au contrat. Le montant enregistré au bilan au moment de la livraison pourra être différent en fonction de révisions de prix éventuelles mais aussi par l'incorporation de frais d'installation par exemple, les crédits de paiement consommés correspondront aux différents montants payés aux fournisseurs concernés par l'opération.

Enfin il existe des opérations spécifiques à la comptabilité générale comme les dépréciations d'actif, les amortissements et les provisions qui n'ont pas d'impact en comptabilité budgétaire.

5-2 La cohérence technique des comptabilités

Actuellement, la cohérence entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire est réalisée à partir de la nomenclature budgétaro-comptable et notamment des débits de la classe 4 avec spécification budgétaire-destination et nature- pour les dépenses et des crédits de la classe 4 avec spécification budgétaire-ligne de recettes- pour les recettes

5-2-1 Nomenclature des dépenses par nature

La nomenclature budgétaro-comptable doit permettre l'adéquation entre les titres et catégories de la nomenclature budgétaire et les comptes de la comptabilité générale.

Il faut établir de manière explicite les principes de construction et de gestion de la nomenclature des dépenses par nature.

La nomenclature budgétaire au sens strict se compose des titres et des catégories définis à l'article 5. Les modalités d'articulation de cette nomenclature avec les déclinaisons du plan comptable de l'État (PCE) ainsi qu'avec les autres outils de suivi de la dépense devront être précisées au fur et à mesure de leur développement.

Pour le PCE, les normes de comptabilité générale prévoient déjà les principes de cette articulation dont il convient de pérenniser le principe. Ces principes se traduisent par l'existence d'une suite de découpages communs des catégories budgétaires et des comptes du PCE pour les niveaux plus fins. La nomenclature budgétaro-comptable constitue cette suite de découpage commun définissant des briques élémentaires uniques, pouvant être vue sous un angle budgétaire (et donc faire l'objet de regroupements ultimes en titres et catégories) ou sous l'angle de la comptabilité générale (en étant regroupés dans des comptes et des classes de comptes).

Le développement des systèmes d'information peut permettre de disposer d'outils de suivi de la dépense beaucoup plus détaillés qui rendent inutiles les découpages à des

niveaux très fins du PCE et de la nomenclature budgétaire associée. Le niveau optimal de détail de la nomenclature doit être déterminé alors en fonction des besoins de restitutions comptables.

5-2-2 Nomenclature des recettes

Actuellement, la nomenclature budgétaro-comptable est composée des comptes de comptabilité générale (classes 4 ,7...) et d'une spécification indiquant pour le budget général s'il s'agit d'une recette fiscale, le groupe de la recette (IR, IS...), la ligne à l'intérieur du groupe, le réseau de recouvrement, la notion de recettes au comptant ou sur prise en charge ou s'il s'agit d'une recette non fiscale, le groupe de la recette (produits et revenus du domaine de l'État...), la ligne à l'intérieur du groupe.

Des travaux en cours, ont pour objectif de définir une nomenclature budgétaire des recettes permettant une correspondance directe avec les comptes de comptabilité générale. La nomenclature des voies et moyens constituera un niveau d'agrégation de cette nouvelle nomenclature des recettes.

5-2-3 L'outil

Actuellement, en l'absence de système de gestion intégré c'est la nomenclature budgétaro-comptable qui permet d'assurer la cohérence entre les comptabilités budgétaire et générale.

Dans le cadre d'un progiciel de gestion intégré, c'est la notion de saisie unique d'un événement qui permettra de réaliser la cohérence entre les comptabilités en garantissant qu'un événement étant saisi une seule fois, la valeur comptabilisée est la même dans les différents systèmes impactés par cette saisie. Cela s'applique également aux opérations qui sont comptabilisées à différents stades de leur réalisation, même si à un stade donné une seule comptabilité est impactée, le fait que la référence à l'opération soit toujours présente permettra d'assurer la cohérence conceptuelle entre les enregistrements.

5-3 L'enrichissement mutuel des comptabilités

Actuellement, en fin d'année, dans le cadre du palier 2006, les données issues du système d'information doivent faciliter le calcul en vue de leur enregistrement en comptabilité générale, des charges à payer (dépenses pour lesquelles le service fait a été constaté mais le paiement n'a pas été réalisé) et des charges constatées d'avance (dépenses payées mais service fait constaté l'année suivante).

Dans le cadre d'un progiciel de gestion intégrée, les charges pourront être comptabilisées, en comptabilité générale, au « fil de l'eau », dès la constatation du service fait. Le système d'information devra permettre de calculer en fin d'année les charges à payer et les charges constatées d'avances en fonction du service fait et non de sa constatation puisque la norme n° 2 du recueil des normes comptables de l'État prévoit que « le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, sous réserve qu'elles puissent être évaluées de manière fiable »

Les recettes et les dépenses budgétaires qui n'ont pu recevoir une imputation définitive, quelle qu'en soit la raison, au moment de leur encaissement ou décaissement doivent recevoir cette imputation dans les plus brefs délais et en tout état de cause avant le 31 décembre. Dans l'hypothèse où cette imputation ne serait pas possible avant le 31 décembre, ces recettes et dépenses doivent être listées dans l'annexe des comptes de l'État.

Les engagements (consommations d'AE) dont le service fait n'a pas été constaté et qui n'ont pas donné lieu à provision en comptabilité générale sont portés dans l'annexe aux états financiers de la comptabilité générale.

Par ailleurs, par les informations qu'elle véhicule, la comptabilité générale peut devenir une aide à la budgétisation.

5-4 La cohérence entre les résultats

La comptabilité budgétaire retrace d'une part, les consommations d'AE qui n'ont pas d'incidence sur le résultat budgétaire et d'autre part, les dépenses budgétaires, au moment où elles sont payées et les recettes budgétaires, au moment où elles sont encaissées.

Le solde d'exécution des lois de finances correspond à la différence entre les recettes encaissées au cours de l'exercice et les dépenses payées au cours de ce même exercice.

La comptabilité générale décrit, quant à elle, la situation patrimoniale de l'État (terrains, immeubles contrôlés, dettes et créances....). Le résultat de l'exercice correspond à la différence entre les charges et les produits de cet exercice.

Le passage d'un résultat à l'autre correspond principalement à la prise en compte :

- des investissements, qui constituent une dépense budgétaire, pour la détermination du résultat budgétaire alors qu'ils ne participent pas à la détermination du résultat en comptabilité patrimoniale puisqu'ils sont inscrits à l'actif du bilan;
- des charges et des produits qui ne correspondent pas aux recettes et dépenses budgétaires en raison des charges restant à payer aux fournisseurs et produits restant à recouvrer sur les redevables;
- des charges à payer, produits à recevoir, charges et produits constatés d'avance qui n'ont pas d'incidence en comptabilité budgétaire;
- des amortissements et provisions qui, ne correspondant pas à des encaissements ou décaissements, n'ont donc pas d'incidence sur le résultat budgétaire ;
- des recettes versées par anticipation, acomptes sur impôts par exemple, qui constituent une recette budgétaire mais ne seront comptabilisés en produits dans la comptabilité générale que lors du dépôt de la déclaration ou de l'émission du rôle.

Le passage du résultat budgétaire (exécution des lois de finances) au résultat patrimonial (comptabilité générale) est explicité dans un tableau qui figure dans le rapport de présentation et le compte général de l'État en annexe au projet de loi de règlement (annexe n°2).

5-5 La cohérence avec le tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie, état financier prévu par le recueil des normes comptables, analyse la variation de la trésorerie de l'État pour la période, en présentant les flux de trésorerie suivant qu'ils proviennent de l'activité courante de l'État, de ses acquisitions ou cessions d'immobilisations ou de ses opérations de financement.

Afin de rendre plus aisé la relation entre la comptabilité budgétaire et les flux liés à l'activité, aux acquisitions et aux cessions d'immobilisations, les intérêts et dividendes reçus et les intérêts versés y sont présentés dans les flux liés à l'activité.

Des corrections sont néanmoins nécessaires du fait que certaines opérations budgétaires ne donnent pas lieu à mouvement de trésorerie ou peuvent donner lieu à un mouvement de trésorerie au cours d'un exercice différent. (cf. 2-2).

6- Le passage des comptabilités générale et budgétaire à la comptabilité nationale.

La comptabilité nationale se distingue à la fois de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale par ses méthodes, ses objectifs et son processus d'élaboration. Toutefois la plupart des concepts de la comptabilité nationale sont définis selon une logique très proche de celle de la comptabilité d'exercice.

De plus les données de la comptabilité de l'État sont largement utilisées par les comptables nationaux pour construire les comptes de l'État en comptabilité nationale. Il est donc important de bien mesurer les différences afin de pouvoir justifier les retraitements ou les compléments nécessaires effectués par les comptables nationaux. Ces différences peuvent a priori avoir deux types d'origine.

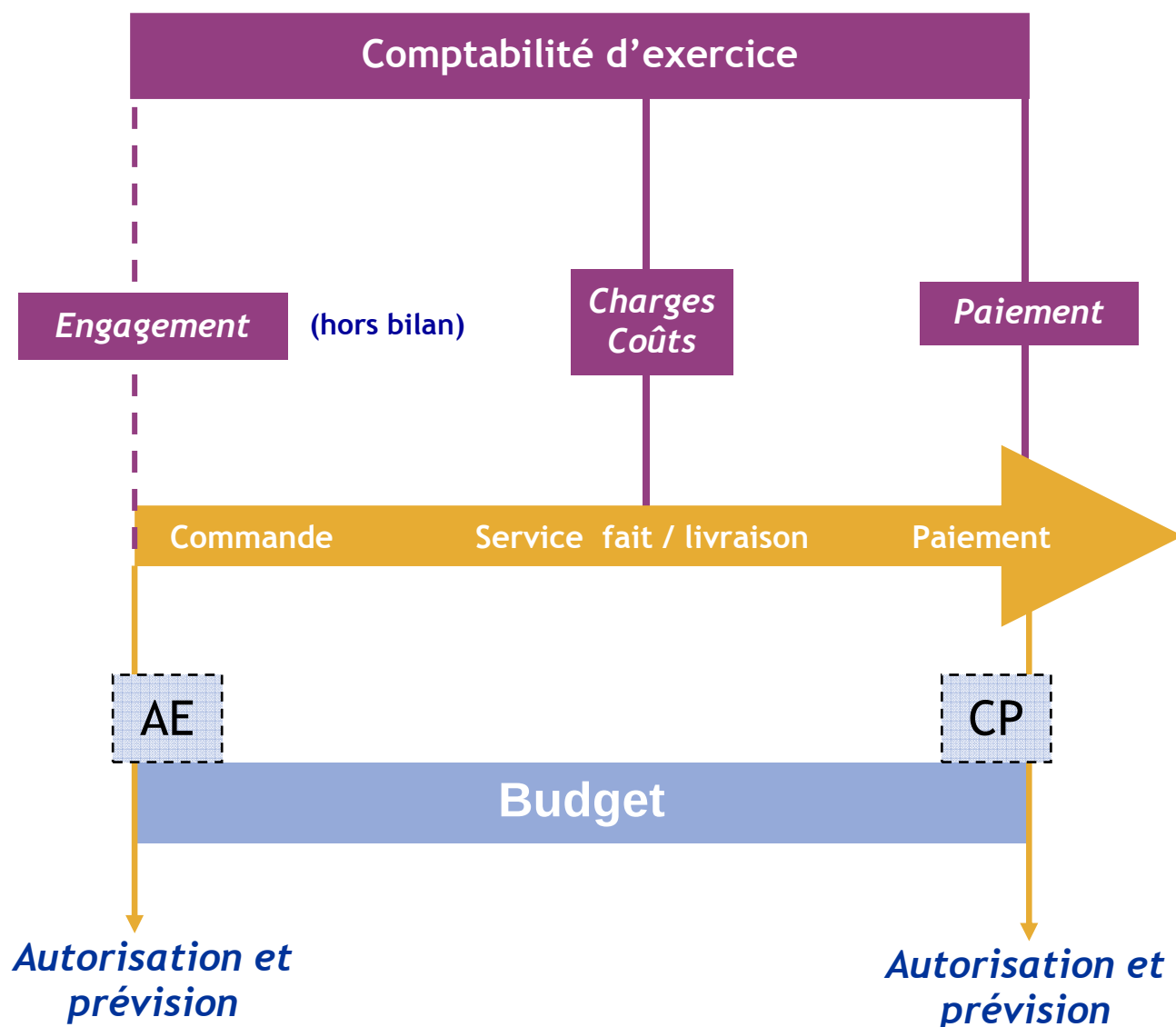
D'une part elles peuvent provenir de différences conceptuelles : la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire ne connaissent pas le concept de production non marchande qui se retrouve en comptabilité nationale. Les méthodes de comptabilisation et d'évaluation de cette notion ne peuvent donc être définies à partir des données de comptabilité générale ou budgétaire (même si ces dernières fournissent des informations utiles pour ce calcul, il ne s'agit pas d'un problème de passage d'une comptabilité à une autre).

D'autre part les contraintes propres à la comptabilité nationale (double équilibre de la partie quadruple) peuvent conduire les comptables nationaux à modifier certaines évaluations issues de la comptabilité générale, même dans des cas où les concepts sont identiques dans les deux comptabilités.

Ces différences sont pour les plus importantes présentées dans un tableau de passage entre les résultats qui permet de faire également le lien avec le solde budgétaire (annexes 3, 4 et 5).

Annexe 1 : articulation budget-comptabilité

Articulation budget comptabilité selon la LOLF



Annexe 2 : passage du solde budgétaire au résultat patrimonial

Solde d'exécution des lois de finances (y compris FCS, FMI)	- 40
Restes à recouvrer sur les créances de l'année courante	+ 13
Recettes sur les créances des années antérieures	- 8
Dépenses inscrites à des postes de bilan	+123
Recettes inscrites à des postes de bilan	- 94
Valeurs comptables des actifs cédés	- 5
Acomptes d'IS rattachés budgétairement à 2005 et 2006 et comptabilisés sur les exercices 2006 et 2007	- 5
Opérations d'inventaire	- 13
Autres	- 1
Résultat patrimonial	- 30

Annexe 3 : passage du résultat de la comptabilité générale à la capacité/besoin de financement de la comptabilité nationale.

Résultat en comptabilité générale

Neutralisation des effets du principe de prudence de la comptabilité générale – opérations non reprises en comptabilité nationale

dont :

Dotations aux amortissements

Provisions et reprises de provisions et, symétriquement, neutralisation des plus values

Rétablissement de certaines dépenses provisionnées en comptabilité générale (condamnation judiciaire, ...) lorsqu'elles sont dues de manière certaine

Intégration en comptabilité nationale de la variation des immobilisations corporelles et incorporelles nettes de la comptabilité générale (comptes de classes 20, 21 et 23 principalement)

dont :

Concessions, brevets, licences (notamment sur logiciels)

Terrains

Constructions

Matériel de transport, mobilier, installations techniques,...

Stocks et encours de production

Intégration de certaines dotations en capital (notamment les comptes de classes 26)

Capacité/besoin de financement en comptabilité nationale

Annexe 4 : aperçu de la clé de passage État entre comptabilité budgétaire et comptabilité nationale

2005 en Md€

	Total des recettes du budget général (yc fonds de concours et charge nette des CS)	251,6	Dépenses du budget général (dette brute, yc fonds de concours et charge nette des CS)	296,7
Dépenses et recettes prises en compte uniquement dans le champ de la comptabilité nationale	Moindres recettes budgétaires comptabilisées en dépenses en CN	55,8	Moindres recettes budgétaires comptabilisées en dépenses en CN	55,8
	<i>dont PSR coll loc</i>	41,6	<i>dont PSR coll loc</i>	41,6
	<i>dont PSR UE</i>	13,5	<i>dont PSR UE</i>	13,5
	Cotisations sociales fictives à la charge des employeurs	29,6	Cotisations sociales fictives à la charge des employeurs	29,6
	Recettes des CS en CN	7,2	Dépenses des CS en CN	11,4
	<i>dont opérations budgétaires traitées en opérations financières</i>	-5,7		
	Recettes des budgets annexes en CN	1,9	Dépenses des budgets annexes en CN	1,8
Opérations impactant le solde	<i>dont opérations budgétaires traitées en opérations financières</i>	0,1		
	Correction droits constatés	-1,1	Correction droits constatés	0,6
	Opérations réelles du Trésor	0,0	Opérations réelles du Trésor	0,3
Opérations diverses, neutres sur le solde	Opérations budgétaires traitées en opérations financières	-3,3	Opérations budgétaires traitées en opérations financières	-2,7
	Annulation fonds de concours	-2,6	Annulation fonds de concours	-2,6
	Annulations des pensions de la Poste	-3,0	Annulations des pensions de la Poste	-3,0
	Autres corrections	0,4	Autres corrections	0,4
	Consolidation intra-État	-0,2	Consolidation intra-État	-0,2
	Recettes de l'État en comptabilité nationale	336,3	Dépenses de l'État en comptabilité nationale	388,1



Opérations neutres sur le solde



Opérations non neutres sur le solde (leur somme "recettes - dépenses" est égale à la clé de passage)

Annexe 5 : comparaison des soldes en comptabilités générale, budgétaire et nationale

Pour faciliter la compréhension des différents soldes dégagés par les approches utilisées en finances publiques : comptabilité générale, comptabilité budgétaire et comptabilité nationale, le tableau suivant compare les différences :

- entre opérations budgétaires et opérations de trésorerie pour la comptabilité budgétaire ;
- entre opérations de bilan et opérations de résultat de la comptabilité générale ;
- entre opérations financières et opérations non financières de la comptabilité nationale.

Il s'agit d'une comparaison qui porte sur les principales notions afin de montrer les logiques générales de classement propres à chaque système, le tableau ne tient pas compte des exceptions à ces logiques qui peuvent exister dans chaque système.

Nature de dépense et de recettes, solde	Comptabilité Générale	Comptabilité budgétaire	Comptabilité nationale
Dépenses courantes : Achats courants Rémunérations Charges financières	R	OB	ONF
Dépenses d'investissements	B	OB	ONF
Prêts et avances, investissements financiers	B	OB	OF
Remboursement d'emprunt ...	B	OT	OF
Soldes	Solde à financer : résultat	Solde budgétaire : solde des opérations budgétaires	Capacité/besoin de financement : Solde des opérations financières = solde des opérations financières
Recettes courantes : Impôts Vente de services	R	OB	ONF
Recettes en capital	Plus ou moins value en résultat	OB	ONF
Recettes d'emprunt	B	OT	OF

R : opérations affectant le compte de résultat

B : opérations affectant le bilan

OB : opérations budgétaires

OT : opérations de trésorerie

ONF : opérations non financières

OF : opérations financières

