

## Comptabilité budgétaire

Par Benoît Chevauchez.

La « comptabilité budgétaire » est une forme courante de comptabilité publique et, pourtant, le manuel GFS- « bible » des comptables et statisticiens des budgets publics- n'en parle pas...

A l'inverse de la comptabilité générale, government, elle n'est pas au cœur des réformes actuelles de la gestion des finances publiques et ne fait l'objet d'aucun de ces débats, quelquefois passionnés, sur les mérites- et les difficultés- comparés de la comptabilité de *caisse* et de la comptabilité en *droits constatés*.

La question de la « comptabilité budgétaire » apparaît ainsi comme un objet étrange, plus ou moins liée aux systèmes francophones, qui en définitive ne suscite guère d'intérêt. Il s'agit et fait d'une forme bien particulière de comptabilité sur laquelle plane souvent chez les non-spécialistes, mystères, ambiguïtés et malentendus.

Pour ceux qui voudraient quand même en savoir plus, le Ministère français des finances vient de publier un *référentiel de comptabilité budgétaire* ([http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/circulaires/recueil\\_comptabilite\\_budgetaire.pdf](http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/circulaires/recueil_comptabilite_budgetaire.pdf)) qui reprend de façon synthétique l'ensemble des règles et des pratiques suivies en France en la matière. Ce *référentiel* intègre les mutations importantes apportées, en 2001, à l'ensemble du domaine budgétaire et comptable.

La « comptabilité budgétaire » occupe traditionnellement une place très importante dans les systèmes budgétaires d'inspiration francophone. On peut même dire que, avant l'introduction réelle de la comptabilité générale et la pleine application du principe des droits constatés -qui ne datent véritablement que de la loi de 2001 qui a fait basculer la France dans les budgets de performance- c'est la « comptabilité budgétaire » qui était considérée comme la principale comptabilité de l'Etat.

Pour bien comprendre ces questions, il est nécessaire de définir clairement la « comptabilité budgétaire »- contenu et objectif- et de la distinguer de la comptabilité générale, que cette dernière soit *en caisse* ou en *droits constatés*.

La « comptabilité budgétaire » retrace les opérations de dépenses et de recettes du budget de l'Etat pour vérifier si ils sont bien conformes aux autorisations données par le Parlement. En d'autres termes, elle vérifie la bonne exécution de la loi de finances.

Le champ de la « comptabilité budgétaire » apparaît ainsi beaucoup plus étroit que celui de la comptabilité générale : tout d'abord, et surtout, la « comptabilité budgétaire » ne s'intéresse qu'aux dépenses et recettes ; elle ne s'intéresse ni aux créances, ni aux dettes, ni aux actifs, ni aux passifs : elle ne produit donc pas de bilan. En outre, restriction supplémentaire, la « comptabilité budgétaire » ne s'intéresse qu'aux dépenses et recettes qualifiées de « budgétaires », c'est à dire celles qui font l'objet d'une autorisation budgétaire formelle ; elle néglige toutes les opérations de trésorerie et de financement, aussi bien en charges qu'en ressources. C'est donc une comptabilité en partie simple qui permet la production d'états financiers sommaires sur le degré de consommation des crédits et

d'encaissement des recettes ; c'est une comptabilité de flux, sans comptabilité de stock.

L'objectif de la « comptabilité budgétaire » est ainsi de permettre de vérifier le respect par le gouvernement de l'autorisation budgétaire donnée par le parlement ; c'est un objectif important mais techniquement limité ; cette « comptabilité budgétaire » apparaît ainsi comme une comptabilité à finalité *juridique et politique* alors que la comptabilité générale est une comptabilité à finalité *économique et financière*. La première ne permet de porter aucun jugement sur l'évolution du patrimoine de l'Etat alors que, de son côté, la seconde ne donne aucun élément d'appréciation sur le respect par le gouvernement de l'autorisation donnée par le parlement.

Compte tenu de sa finalité, la « comptabilité budgétaire » doit utiliser le même langage que celui du budget dont elle prétend suivre la bonne application, notamment :

-la nomenclature de la « comptabilité budgétaire » sera basée sur la nomenclature budgétaire : si la nomenclature budgétaire est une nomenclature *économique*, la nomenclature de la comptabilité budgétaire sera *économique* ; si la nomenclature budgétaire est une nomenclature fonctionnelle, la nomenclature de la comptabilité budgétaire sera *fonctionnelle* ; si- comme pour le budget français depuis 2001- la nomenclature est à la fois fonctionnelle et économique, la nomenclature de la comptabilité budgétaire combinerait naturellement, elle aussi, ces deux approches

-de la même façon, le fait générateur de la « comptabilité budgétaire » est déterminé en fonction de la portée de l'autorisation parlementaire. Historiquement, en votant un crédit **appropriation** de 100 pour une année donnée, le parlement de la France du XIX<sup>e</sup> siècle autorisait les administrations à payer 100 cette année là ; mais la nécessité de mieux maîtriser la dépense en amont du *paiement* a conduit le système français à s'intéresser, progressivement, à l'*engagement* [1], approche qui a été généralisée en 2001. Ainsi, le parlement français vote désormais -pour chaque type de dépense- deux catégories de crédit : l'une autorisant les administrations à *engager*, l'autre à *payer*. Par conséquent, puisque la « comptabilité budgétaire » cherche à assurer le respect de l'autorisation parlementaire, elle va retenir deux faits générateurs successifs pour chaque dépense : elle enregistrera d'abord son *engagement* puis son *paiement*.

Le référentiel décrit de façon approfondie, avec quelques schémas clairs, cette comptabilité budgétaire et donne des indications techniques détaillées sur la combinaison des deux comptabilités et, en particulier, indique comment passer du résultat « budgétaire » au résultat « comptable ». Il se présente plus comme un document de travail appelé à évoluer ( un tome 2 est annoncé) que comme un recueil de règles officielles. C'est un document que tous les professionnels de ces questions pourraient consulter avec intérêt.

Pour terminer, sur cette matière technique et aride, on peut avancer quelques conclusions simples :

- si la « comptabilité budgétaire » a pris une place importante surtout dans les pays francophones, il est certain que **tous les pays tiennent aussi, d'une façon ou d'une autre, une certaine forme de comptabilité budgétaire** ; quel pays, quel parlement pourrait en effet se désintéresser du respect de la loi de finances ? - contrairement à la comptabilité générale, la « comptabilité budgétaire » **ne peut se prêter à une normalisation internationale** : puisque la « comptabilité budgétaire » est le reflet du budget, tout dépend des règles et pratiques

nationales spécifiques en matière de budgétisation , lesquelles ne peuvent- ni ne doivent serait-on tenter de rajouter- être harmonisées au plan international - la « comptabilité budgétaire » n'apporte aucun- ou si peu- éléments d'appréciation sur les aspects financiers et économiques de la dépense ; elle est donc **tout à fait insuffisante pour répondre aux exigences de soutenabilité et de performance** des budgets modernes dont seule la comptabilité générale peut rendre compte. -

**L'articulation entre ces deux comptabilités, budgétaire et générale, et leur bonne complémentarité doivent être recherchées** dans tous leurs aspects techniques : nomenclature, processus et chaîne de traitement, agents responsables, progiciels etc.... Cette recherche permettra de garantir à la fois clarté et transparence du reporting mais aussi efficacité et productivité des administrations comptables. Le « dualisme » en vigueur dans la majeure partie des états- budgétant dans un langage (« la caisse ») mais comptabilisant dans un autre (« les droits constatés ») est un compromis pragmatique acceptable à condition que toutes les complémentarités soient exploitées.

A cet égard, on peut dire que la forme la plus moderne et la plus sophistiquée de mise en cohérence budget/comptabilité se trouve dans le passage à l'« accrual budgeting » : dans les quelques pays qui budgètent en droits constatés « comptabilité budgétaire » et comptabilité générale peuvent alors ne former qu'une seule et même comptabilité.

Cette solution « moniste » est sûrement, par sa pureté théorique, la plus satisfaisante au plan intellectuel : mais elle implique par ailleurs de tels bouleversements et de telles difficultés (comme en témoigne le récent post du 11 février 2009 sur le PFM blog) que l'on se gardera bien ici de la présenter comme une solution idéale pour tous.

[1] Ne pas confondre ici la notion d'*engagement* avec la notion de *service fait* ( livraison) qui est le fait générateur de la dette de l'Etat en comptabilité générale.