Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

aife

DIRECTION DU BUDGET

MISE EN ŒUVRE DES TITRES I ET III DU DECRET N°2012-1246 RELATIF A LA GESTION BUDGETAIRE ET COMPTABLE PUBLIQUE (GBCP) DANS LES ORGANISMES

Dossier de prescriptions générales

Fascicule 2 : Budget

VERSION 3.3

MINISTÈRE DES FINANCES
ET DES COMPTES PUBLICS

SOMMAIRE

Légende des symboles utilisés dans le document 4
Avertissement 4
1 Principes généraux et concepts structurants 5
1.1 Grands principes du budget 5
1.2 La budgétisation en AE et CP 5
1.3 La programmation, un outil de pilotage 7
1.4 Introduction à la comptabilité budgétaire 9
1.4.1 Introduction à la comptabilité budgétaire en autorisations d'engagement et crédits de paiement 10
1.4.2 Introduction à la comptabilité budgétaire des recettes 11
2 Référentiels 12
2.1 Nomenclature par nature 12
2.1.1 Nomenclature par nature des dépenses 12
2.1.2 Nomenclature par nature des recettes 13
2.2 Nomenclature par destination et par origine 14
2.2.1 Nomenclature par destination des dépenses 14
2.2.2 Nomenclature par origine des recettes 15
2.3 Nomenclature par opération 15
2.4 Organisation budgétaire 15
2.5 Définition de l'imputation budgétaire 17
3 Vue d'ensemble 19
4 Processus budgétaire : cycle budgétaire et allocation des moyens budgétaires 20
4.1 Description du cycle budgétaire 20
4.2 La programmation des crédits et des recettes 20
4.2.1 La démarche de programmation 21
4.2.2 Le processus de programmation 24
4.3 Elaboration du budget 33
4.3.1 Le budget initial 33
4.3.2 Modifications du budget 36
4.4 Allocation et mise à disposition des moyens budgétaires et des recettes 39
4.4.1 Processus d'allocation initiale des moyens budgétaires et des prévisions de recettes 39
4.4.2 Détail opérationnel du processus d'allocation 42
4.5 La maîtrise des risques budgétaires 44
4.5.1 La maîtrise des risques budgétaires relatifs à la programmation 44
4.5.2 La maîtrise des risques budgétaires relatifs à l'allocation 44
5 Variantes 45
5.1 Service à comptabilité distincte (SACD) 45
5.2 Budgets annexes 45
6 Opérations particulières 47
6.1 Budget rectificatif d'urgence 47
6.2 Budget non exécutoire 47
6.3 Blocage de crédits et suspension de l'exécution 48
6.3.1 Blocage pour aléas 48
6.3.2 Blocage pour régies d'avance 48
6.3.3 Suspension de l'exécution en AE ou en CP 48
7 Processus simplifié 49
8 Vue d'ensemble completée 50
9 Restitutions 51
9.1 Restitutions de programmation et de gestion 51
9.2 Présentation du budget 52
9.2.1 La note de présentation 52
9.2.2 Les tableaux budgétaires 52
9.3 Restitutions SI OPE 62

10 Dématérialisation 63
10.1 Dématérialisation des procédures 63
10.2 Dématérialisation des restitutions et présentations du budget 63
11 Annexes 64
11.1 Annexe 1 : Tableaux budgétaires 64

LEGENDE DES SYMBOLES UTILISES DANS LE DOCUMENT

Dans l'ensemble des fascicules du DPG, des icônes sont utilisées pour signaler :

Une prescription réglementaire	
Une recommandation	
Une bonne pratique	
Une mauvaise pratique ou une pratique obsolète	
Une nouveauté liée au GBCP	

AVERTISSEMENT

Ce fascicule est dédié au Budget, c'est-à-dire au processus qui permet d'élaborer le budget de l'organisme et de l'actualiser en cours d'exercice.

L'introduction des AE et CP a un impact important sur ce processus, puisque le pilotage en AE et CP introduit de fait une dimension pluriannuelle, même si le budget est élaboré et voté dans un cadre annuel.
En effet, l'élaboration budgétaire doit être corrélée à une planification sur plusieurs années, au moins pour un certain nombre d'opérations concernant les AE (pour les opérations d'investissement, les engagements peuvent être réalisés sur plusieurs années), et dans la plupart des cas pour les CP (les dépenses engagées lors de l'exercice N peuvent être payées sur N mais aussi sur les exercices ultérieurs).

Dans ce contexte, la programmation, bien qu'étant une démarche facultative, est fortement recommandée. En effet, elle permet d'apporter la dimension pluriannuelle dans laquelle le budget annuel de l'organisme peut être élaboré.

Par ailleurs, l'orientation de la gestion vers le pilotage des AE et des CP, plutôt que de recourir à la sécurisation systématique des crédits au travers de compartiments limitatifs d'AE et de CP à des mailles très fines (des natures de dépense et de l'organisation budgétaire), passe nécessairement par une programmation pluriannuelle et infra-annuelle des activités de l'organisme au travers des destinations budgétaires.
Cette programmation, régulièrement actualisée, permet de procéder à un suivi continu du déroulement de l'exécution en regard des prévisions, permettant ainsi une plus grande responsabilisation des acteurs gestionnaires et une meilleure réactivité devant les aléas de gestion.

1 PRINCIPES GENERAUX ET CONCEPTS STRUCTURANTS

1.1 Grands principes du budget

Le budget initial constitue le premier acte obligatoire du cycle budgétaire annuel de l'organisme. Il est préparé par l'ordonnateur, en lien avec l'agent comptable, voté par l'organe délibérant, et approuvé par les tutelles. Acte prévisionnel, il peut être modifié ou complété en cours d'exécution par la procédure prévue pour les budgets rectificatifs.
La construction du budget initial de l'année N s'appuie sur une stratégie actualisée de l'organisme.
Le budget initial doit être exécutoire au 1er janvier de l'année N.
La préparation du projet de budget débute le plus en amont possible, de façon à permettre le vote du budget puis son approbation par les tutelles dans des délais permettant qu'il soit exécutoire au 1er janvier N.
Il appartient en conséquence à chaque organisme de mettre en place les procédures internes *ad hoc* pour respecter cette règle.
Il est rappelé que le délai réglementaire d'approbation tacite du budget initial par les autorités de tutelle est d'un mois, éventuellement 15 jours si le texte institutif de l'organisme le prévoit, sauf décision expresse plus rapide ou, à l'inverse, demande d'informations et de documents complémentaires suspendant ce délai.

Les caractéristiques du budget[1]
Le budget doit respecter les grands principes budgétaires[2] :

- Le principe d'annualité signifie que le budget est voté chaque année (**un budget par année civile**).
- Le principe de sincérité budgétaire, principe à valeur constitutionnelle, implique l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations budgétaires. Toutefois, son application est limitée par la nature prévisionnelle du budget dont la sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler.
- Le principe de spécialité impose d'indiquer précisément le montant et la nature des autorisations budgétaires données par l'organe délibérant. Pour les organismes, **le niveau de spécialité des crédits est celui de l'enveloppe budgétaire**, limitative, au sein de laquelle les crédits sont fongibles.
- Le principe d'unité recouvre deux règles : la règle d'unité et celle de l'exhaustivité. Toutes les recettes et toutes les dépenses (exhaustivité) figurent dans un document unique (unité).
- Pour le principe d'universalité, il s'agit d'évaluer et d'autoriser toutes les recettes et toutes les dépenses. Ce principe recouvre deux aspects : **la non compensation entre les recettes et les dépenses** (règle du produit brut) et **la non affectation d'une recette précise au financement d'une dépense précise**

1.2 La budgétisation en AE et CP

La comptabilité budgétaire appliquée aux organismes comporte une comptabilité des autorisations d'engagement, une comptabilité des crédits de paiement et des recettes ainsi qu'une comptabilité des autorisations d'emplois.

L'article 180 du décret GBCP instaure en effet une double autorisation budgétaire et une double exécution des dépenses en autorisations d'engagement (AE) et en crédits de paiement (CP) : *« les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées »* et *« les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant payées pendant l'exercice ».*

[1] Articles 175, 176 et 177 du décret GBCP.
[2] L'évolution de la doctrine d'analyse de la soutenabilité budgétaire est abordée dans la circulaire budgétaire, Partie I, IV / L'analyse de la soutenabilité d'un budget.

Ainsi, les AE constituent un « volume » de crédits que l'organisme peut utiliser pour répondre à ses besoins. Les AE ne sont pas des objets de gestion ; ils représentent les capacités d'engager juridiquement l'organisme.

D'un point de vue budgétaire, opérationnel et financier, AE et CP ne répondent pas au même besoin et ne revêtent donc pas la même importance, en termes de mise à disposition :

- Les AE servent à engager les dépenses permettant de réaliser les activités (finalité opérationnelle) et à fixer un plafond d'engagements (finalité budgétaire).
- Les CP servent à fixer le plafond d'autorisation de paiements, afin de garantir l'équilibre budgétaire sur un exercice (finalité budgétaire) et à payer les factures liées aux dépenses engagées (finalité opérationnelle). Idéalement, ils devraient servir à optimiser le coût financier de la gestion de trésorerie de l'organisme, en anticipant les décaissements (finalité financière).

Ainsi, la gestion des AE est indissociable de la sphère opérationnelle : le choix des activités à privilégier et des dépenses à engager est le levier de la performance. Des corrélations existent donc entre les engagements et les ressources en CP à prévoir au titre de ces engagements. Les engagements doivent tenir compte des CP ouverts pour l'année et de la soutenabilité des CP sur les années suivantes.

La budgétisation s'appuie sur les règles de consommation des AE et CP :

- Les AE budgétisées pour une année doivent couvrir au plus près l'estimation des engagements que l'organisme sera amené à souscrire dans l'année (qu'ils aient une portée annuelle ou pluriannuelle, et soit de fonctionnement, d'investissement, ou le cas échéant, d'intervention)3, cela correspond à ce qui est financièrement quantifié de manière certaine dans l'acte d'engagement et que l'organisme devra au moins payer « quoi qu'il arrive » (sauf non réalisation de la prestation prévue).
- Les CP budgétisés pour une année sont évalués à hauteur des prévisions de décaissements pour l'exercice concerné, compte tenu du rythme de réalisation des engagements (que ces engagements aient été pris l'année de l'exercice ou les années antérieures).

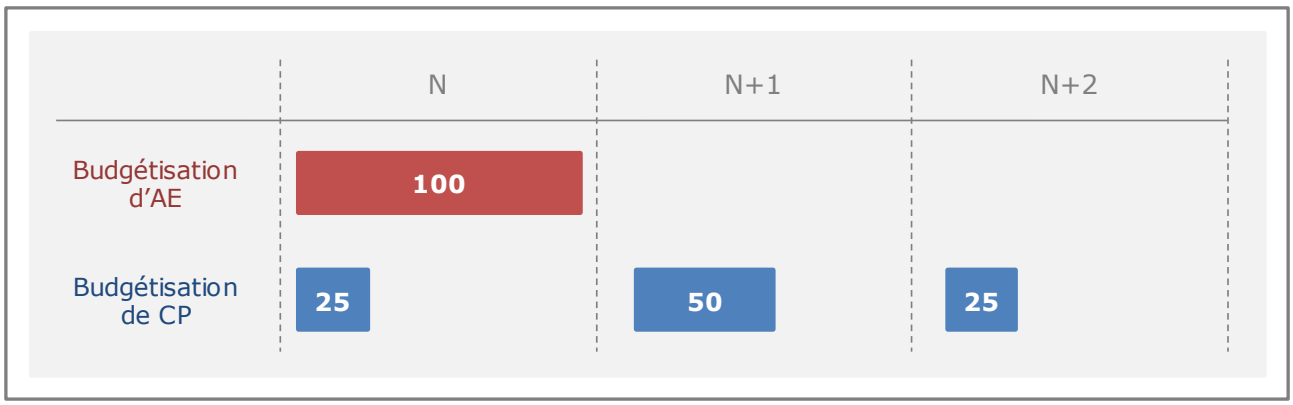
Ainsi une opération à portée pluriannuelle doit en principe être budgétisée annuellement pour un montant d'AE différent du montant de CP. Les CP correspondants sont, de fait, planifiés sur plusieurs années (cf. schéma *infra*).

La budgétisation en AE et CP donne une meilleure visibilité sur l'activité de l'organisme en matière d'engagements tant infra-annuels que pluriannuels. Elle est également plus proche de la réalité des décaissements. Elle renforce le rôle des engagements, prend en compte le niveau de trésorerie et améliore la sincérité du budget.

<u>Exemple de budgétisation :</u>

Un organisme effectue la budgétisation en AE et en CP d'un marché de 100 qui sera passé en N (consommation des AE pour la totalité du marché dès l'année N) et dont l'exécution est étalée sur 3 ans (consommation des CP correspondant aux paiements des prestations réalisées en N, N+1 et N+2).

[3] La budgétisation des dépenses de personnel est réalisée en AE=CP, cf. article 181 du décret GBCP.



EXEMPLE DE BUDGETISATION D'UN MARCHE DE 100 ENGAGE EN N ET PLANIFIE SUR 3 ANS

Les règles de budgétisation en AE et en CP suivent les règles de consommation des AE et des CP. Ces règles ainsi que les dérogations au principe sont décrites de façon détaillée dans le fascicule dépense du présent DPG.

1.3 La programmation, un outil de pilotage

L'anticipation des engagements de l'organisme et l'évaluation des CP nécessaires pour couvrir les dépenses engagées ou à venir nécessitent une démarche de planification des activités de l'organisme et de prévision des ressources nécessaires à leur réalisation.

La programmation, ainsi que le budget et l'allocation des moyens budgétaires qui en découlent, permettent :

- de donner de la visibilité aux responsables budgétaires ;
- d'accroître la transparence des processus décisionnels ainsi que l'objectivité et la traçabilité des décisions ;
- d'améliorer la capacité d'anticipation et la réactivité des acteurs opérationnels et budgétaires face aux aléas ;
- de piloter l'exécution en fonction de la programmation initiale et de sa réactualisation périodique.

Pour être efficace, cette démarche doit être réalisée de manière continue sur tout le déroulement de la gestion, les aléas de gestion ou les changements de stratégie nécessitant une replanification des ressources correspondantes.
Ces replanifications doivent être réalisées en cohérence avec les activités opérationnelles ; un dialogue de gestion doit ainsi s'instaurer entre les responsables budgétaires et les responsables opérationnels.

En raison notamment de la portée pluriannuelle de certaines dépenses des organismes, il est fortement recommandé d'établir une programmation des dépenses sur plusieurs exercices. La maille de cette programmation peut être variable en fonction de la visibilité (en termes de besoin et donc de programmation) dont dispose l'organisme.

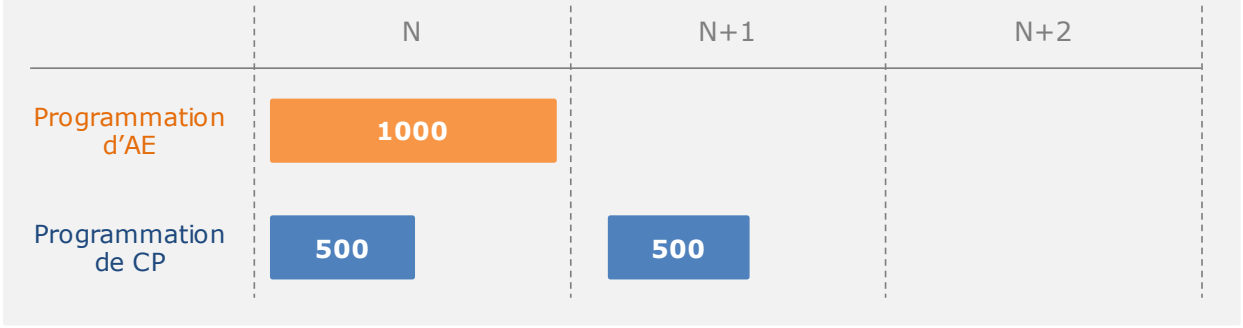
Dans la même logique, la programmation des recettes doit se faire sur une dimension pluriannuelle et à une maille pouvant varier selon l'horizon en question.

Exemple de programmation budgétaire :

Un organisme programme les AE nécessaires pour couvrir les engagements qui seront souscrits en N (évalués à 1000) et les CP correspondant aux paiements découlant de ces engagements (500 en N et 500 en N+1).
Par mesure de simplification et pour mettre en évidence les mécanismes élémentaires de la programmation, les schémas font abstraction :

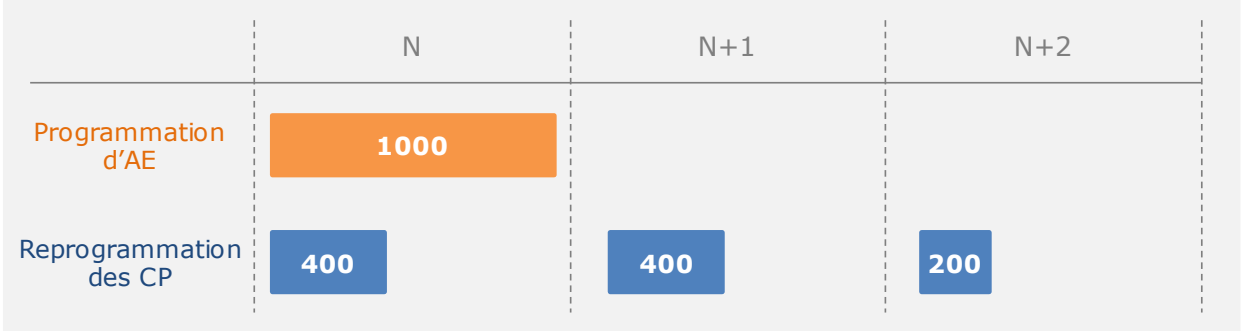
- des CP associés aux paiements découlant des engagements non soldés souscrits avant N ;
- des AE déjà programmées sur N+1 et les exercices suivants et des CP associés.

Programmation initiale



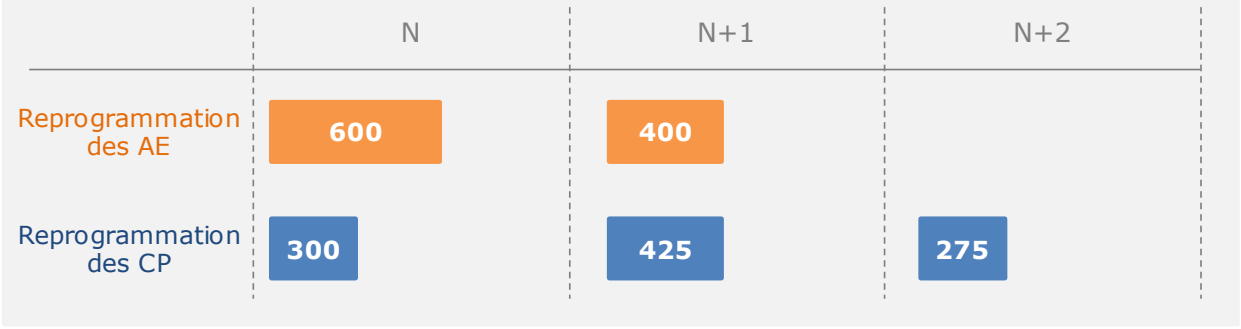
Au cours de l'année N, l'organisme procède à une première reprogrammation. Celle-ci met en évidence une baisse des ressources prévues sur N et N+1 qui nécessite de réduire les paiements de 100 en N et de 100 en N+1.
Le dialogue de gestion permet d'identifier les paiements associés aux engagements de N qui seront décalés en N+2 pour 200 (100 initialement prévus en N et 100 initialement prévus en N+1).

Première reprogrammation



Plus tard au cours de l'année N, une deuxième reprogrammation met en évidence que des engagements initialement prévus en N seront reportés en N+1. Les AE correspondantes (400) sont reprogrammées sur N+1. Ce décalage implique également de revoir les paiements associés. Des paiements de 100 prévus en N sont décalés en N+1 et des paiements de 75 prévus en N+1 sont décalés en N+2. La programmation des CP est ajustée en conséquence.

Deuxième reprogrammation



Le processus de programmation budgétaire s'appuie sur le dialogue de gestion infra-annuel et vise à responsabiliser davantage l'ensemble des acteurs, ainsi qu'à offrir une meilleure visibilité aux responsables budgétaires.
Le recours à des micro-enveloppes limitatives détaillées n'est pas compatible avec la logique de programmation et de pilotage par les AE. Définir des micro-enveloppes limitatives pour chaque opération, destination ou pour chaque entité opérationnelle ne laisse aucun moyen de pilotage budgétaire, va à l'encontre de la réactivité opérationnelle et contraint à des réallocations de crédits contraires à l'efficience du traitement des dépenses.

Dans une logique de pilotage budgétaire pluriannuel et infra-annuel, les « micro-enveloppes » limitatives disparaissent au profit d'une véritable marge de manœuvre pour les responsables budgétaires. L'exercice de cette autonomie passe par une fongibilité plus importante au sein des enveloppes budgétaires (natures) et donc par une limitativité fixée à des niveaux permettant le pilotage budgétaire.

1.4 Introduction à la comptabilité budgétaire[4]

La comptabilité budgétaire retrace l'autorisation budgétaire et rend compte de son exécution, en enregistrant l'ouverture puis la consommation des autorisations d'engager, de payer et des autorisations d'emplois, ainsi que les recettes autorisées[5]. Le recueil des règles budgétaires des organismes publié par voie d'arrêté le 7 août 2015[6] définit les nomenclatures budgétaires, le cadre budgétaire ainsi que les règles de consommation des AE/CP et de comptabilisation des recettes.

A la différence des recettes qui sont présentées de manière évaluative, les AE (autorisations d'engagement), les CP (crédits de paiement) et les autorisations d'emplois constituent respectivement la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées pendant l'exercice, la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'exercice[7], et la limite supérieure des emplois de l'organisme[8].

La comptabilité des crédits de paiement et des recettes répond à un principe de caisse qui conduit à retracer les seuls événements donnant lieu à encaissement et décaissement.

[4] La comptabilité budgétaire est traitée en détail dans le fascicule comptabilités du présent DPG.
[5] Article 58 du décret GBCP.
[6] Arrêté NOR: FCPB1509829A
[7] Article 180 du décret GBCP.
[8] La comptabilité et la budgétisation des emplois ne sont pas traitées dans le présent DPG.

1.4.1 Introduction à la comptabilité budgétaire en autorisations d'engagement et crédits de paiement

En dépense, la comptabilité budgétaire décrit la mise en place des crédits et retrace leur consommation via :

- la comptabilité des autorisations d'engagements ;
- la comptabilité des crédits de paiement.

Conformément au décret GBCP, les dépenses budgétaires sont présentées au moins à travers deux axes d'analyse : la nature et la destination[9]. La présentation par nature budgétaire s'articule obligatoirement autour de trois ou quatre enveloppes limitatives : dépenses de personnel, de fonctionnement, d'investissement et, le cas échéant, d'intervention.

1.4.1.1 La comptabilité des autorisations d'engagements

La **comptabilité des autorisations d'engagements** enregistre l'ouverture des AE (que ce soit au titre du budget initial ou des budgets rectificatifs qui viennent modifier l'autorisation initiale) et leur consommation.
L'engagement comptable disparaît avec le décret GBCP.
L'engagement enregistré est l'engagement juridique, c'est-à-dire l'acte par lequel [un organisme] crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense[10]. Pour donner lieu à consommation d'AE, il doit être souscrit auprès d'un tiers identifié pour un montant ferme et une durée déterminée.
Les écritures d'exécution de la comptabilité des AE sont relatives :

- aux ouvertures d'AE ;
- à la consommation des AE ;
- aux restitutions d'AE.

La consommation des AE ne donne lieu en aucun cas à impact sur les CP (consommation, réservation, blocage etc.).

Les AE sont soumises au droit commun de l'annualité : « Les autorisations d'engagement ouvertes au titre d'une année ne créent aucun droit à engagement au titre des années suivantes[11] ».
Il convient de noter que les AE peuvent toutefois avoir une portée pluriannuelle : elles permettent en effet de couvrir des engagements souscrits sur un exercice mais qui s'exécutent et donnent lieu à des paiements sur un ou plusieurs exercices. A la suite de la consommation d'AE par des engagements pluriannuels naissent les besoins de CP et de trésorerie ultérieurs (sur l'exercice et les suivants).

1.4.1.2 La comptabilité des crédits de paiement

La **comptabilité des crédits de paiement** enregistre l'ouverture des CP (que ce soit au titre du budget initial ou des budgets rectificatifs qui viennent modifier l'autorisation initiale) et leur consommation en retraçant l'exécution des dépenses budgétaires au moment où elles sont payées.
La différence, à l'issue d'un exercice budgétaire, entre les AE consommées (engagements souscrits sur l'exercice et les exercices passés) et les CP consommés (paiements effectués sur ces engagements) est constitutive des restes à payer. Ils représentent les engagements contractés qui devront être couverts par des CP à consommer (et éventuellement à ouvrir) sur l'exercice en cours et/ou à ouvrir sur les budgets futurs.

Les CP constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés au titre des années antérieures ou de l'année courante.

[9] Article 178 du décret GBCP.
[10] Article 30 du décret GBCP.
[11] Article 183 du décret GBCP.

Les écritures d'exécution de la comptabilité des CP sont relatives :

- à l'ouverture des CP ;
- à la consommation des CP.

Les CP sont également soumis au principe d'annualité.

La consommation des CP se traduit en général par des flux financiers sortant de la caisse de l'organisme. Toutefois, tous les flux financiers ne constituent pas des dépenses budgétaires ; on parle alors d'opérations de trésorerie non budgétaires (opérations de capital, dépôts et cautionnements, paiements dans le cadre de la gestion d'opérations au nom et pour le compte de tiers…).

1.4.2 Introduction à la comptabilité budgétaire des recettes

La **comptabilité des recettes** enregistre la prévision des recettes et leur exécution au moment où elles sont encaissées, plus précisément, au moment du rapprochement de l'encaissement avec le titre de recettes.
La comptabilité budgétaire permet ainsi de déterminer le solde budgétaire par différence entre l'encaissement des recettes et le décaissement des dépenses.

Les recettes se traduisent en général par des flux financiers entrant dans la caisse de l'organisme. Toutefois, tous les flux financiers ne constituent pas des recettes budgétaires ; on parle alors d'opérations de trésorerie non budgétaires.

Le montant des recettes prévues au budget a un caractère évaluatif. Voici quelques exemples de recettes possibles :

- la subvention pour charges de service public versée aux organismes ;
- les autres financements de l'État, dont les dotations en fonds propres ;
- la fiscalité affectée ;
- les autres financements publics ;
- les recettes propres ;
- les financements de l'Etat fléchés ;
- les autres financements publics fléchés ;
- les autres recettes propres fléchées (dont les mécénats fléchés).

Toutes les recettes, qu'elles émanent d'activités lucratives ou non lucratives, doivent être incluses dans les prévisions budgétaires.

Les écritures de comptabilité des recettes sont relatives :

- aux prévisions de recettes ;
- à l'enregistrement des encaissements.

2 REFERENTIELS



La comptabilité budgétaire est obligatoirement tenue à partir des nomenclatures budgétaires par nature, destination et, le cas échéant, opérations pour les dépenses, et par nature et, le cas échéant, opérations et origine, pour les recettes.
Seule la nature budgétaire, portée dorénavant par la comptabilité budgétaire (et non plus par la comptabilité générale), présente un caractère limitatif obligatoire au niveau des enveloppes de dépenses. L'autonomisation de la comptabilité budgétaire par rapport à la comptabilité générale induit l'absence de lien automatique entre les enveloppes budgétaires et les comptes par nature de la comptabilité générale. Aussi en comptabilité générale, **la notion de « compte budgétaire » utilisée jusqu'à présent n'a plus lieu d'être.**

Pour les mêmes raisons, la notion de « budget d'extourne » n'a plus lieu d'être : l'extourne est désormais une opération liée exclusivement à la comptabilité générale. Elle ne restitue donc pas de disponible en comptabilité budgétaire.

L'axe « Organisation budgétaire » permet de décrire la déclinaison du budget sur les structures de l'organisme.

La budgétisation et le suivi budgétaire peuvent être réalisés au croisement des axes budgétaires, en fonction des besoins de pilotage de l'organisme.

2.1 Nomenclature par nature

En dépense, les natures budgétaires correspondent aux enveloppes prévues par le décret (article 178 du décret GBCP).
En recette, les natures budgétaires doivent permettre de présenter les recettes conformément à la répartition du tableau des autorisations budgétaires en AE et CP, prévisions de recettes et soldes budgétaires déclinant les recettes globalisées et les recettes fléchées.

2.1.1 Nomenclature par nature des dépenses[12]

La nomenclature par nature correspond aux trois ou quatre enveloppes de dépenses suivantes :

- personnel (qui comprend les rémunérations d'activité, les cotisations et contributions sociales, les prestations sociales et allocations diverses) ;
- fonctionnement ;
- investissement ;
- et le cas échéant, intervention.

L'enveloppe budgétaire constitue le niveau de spécialité des crédits et donc celui d'appréciation de leur limitativité ; elle représente le niveau de l'autorisation annuelle votée par l'organe délibérant.

Le texte institutif de l'organisme peut prévoir des sous-enveloppes limitatives au sein de chacune de ces enveloppes[13].

La budgétisation des dépenses et le suivi budgétaire sont effectués pour chaque enveloppe par nature.
En pratique, la budgétisation porte sur l'organisation, la destination (ou l'origine de recette) voire l'opération le cas échéant, et est ensuite déclinée par nature.

L'enveloppe de personnel regroupe notamment, outre les dépenses de rémunération principale et accessoire d'activité des personnels employés directement par l'organisme et rémunérés par lui, les cotisations et

[12] Article 178 du décret GBCP.
[13] Article 178 du décret GBCP.

contributions sociales, les prestations sociales et allocations diverses ainsi que, le cas échéant, les dépenses liées à l'intéressement ou à la participation des personnels et les impositions directement assises sur la masse salariale de l'organisme. En présentation, les contributions employeur au compte d'affectation spéciale de l'Etat pour les pensions (CAS Pension) sont identifiées au sein de cette enveloppe.

L'enveloppe de fonctionnement comprend l'ensemble des dépenses de fonctionnement autres que celles relatives à l'enveloppe de personnel. Elle regroupe notamment les achats de biens dont le montant est inférieur au seuil d'immobilisation applicable à l'organisme ou dont la durée d'utilisation n'excède pas une année, les prestations de services externes et de location, les dépenses liées aux contentieux, les remboursements de mises à disposition de personnel et les dépenses budgétaires liées aux charges financières (notamment les intérêts d'emprunt).

L'enveloppe d'investissement correspond, dans le respect des seuils d'immobilisation applicables aux organismes, aux dépenses liées aux immobilisations incorporelles, corporelles et financières. Cette enveloppe inclut les coûts relatifs aux études préalables dès lors que celles-ci interviennent après la prise de décision sur l'opportunité d'investir, portant notamment sur le choix du type d'investissement ou de ses spécifications techniques.

Lorsqu'elle est votée par l'organe délibérant séparément de l'enveloppe de fonctionnement, **l'enveloppe d'intervention** retrace les charges d'intervention ou de transfert que l'organisme prend en considération dans son budget.
Il s'agit de versements que l'organisme effectue au profit de bénéficiaires, sans contrepartie directe et comptabilisable attendue de leur part à son propre profit ; ces versements sont qualifiables d' « aides » ou de « soutiens financiers ».
Les dispositifs d'intervention sont décrits dans la partie comptabilité générale du fascicule comptabilités du présent DPG.

Caractéristiques de l'enveloppe budgétaire :
L'enveloppe budgétaire est une dotation limitative :

- Elle définit par nature pour l'exercice budgétaire la limite des autorisations budgétaires que constituent les AE et les CP.
- Toute modification (augmentation ou diminution) du niveau des crédits d'une enveloppe, à l'exception des cas d'exercice de la fongibilité asymétrique (cf. infra), doit faire l'objet d'un budget rectificatif voté préalablement (budget rectificatif) ou approuvé préalablement (budget rectificatif d'urgence).
- Dans la limite d'un plafond défini pour chaque exercice, l'organe délibérant peut autoriser l'ordonnateur à utiliser les crédits de l'enveloppe des dépenses de personnel pour abonder les autres enveloppes de dépenses, après avis préalable du contrôleur budgétaire. Le budget ainsi rectifié par ce mouvement de fongibilité asymétrique est présenté lors de la réunion la plus proche de l'organe délibérant.

2.1.2 Nomenclature par nature des recettes

Les recettes globalisées se subdivisent en :

- subvention pour charges de service public ;
- autres financements de l'Etat ;
- fiscalité affectée ;
- autres financements publics ;
- recettes propres.

Les recettes fléchées se subdivisent en :

- financements de l'Etat fléchés ;
- autres financements publics fléchés ;
- recettes propres fléchées.

Pour les EPSCP, le III de l'article R.719-54 du code de l'éducation prévoit que le ministre chargé de l'enseignement supérieur détermine la nomenclature de présentation des recettes.

2.2 Nomenclature par destination et par origine

2.2.1 Nomenclature par destination des dépenses

Aux termes de l'article 178 du décret GBCP, les organismes présentent dans leurs documents budgétaires leurs dépenses ventilées par nature (personnel, fonctionnement, le cas échéant intervention, investissement) et par destination.

La destination indique la finalité de la dépense (qu'il s'agisse d'une activité, d'une finalité politique, d'une finalité stratégique, etc.). La qualification des destinations est propre à l'organisme et décidée en accord avec les tutelles.
Elle tient compte, le cas échéant, de la structuration du programme budgétaire dont l'organisme relève. Les autorités de tutelle peuvent demander à l'organisme de respecter des normes dans la détermination des destinations, de manière à assurer une cohérence des données et, le cas échéant, à permettre la consolidation pour des organismes ayant des activités proches.

L'axe « Destination » est défini suivant une hiérarchie de destinations, les niveaux supérieurs étant relatifs aux orientations stratégiques et les niveaux détaillés à leur déclinaison opérationnelle.

Le budget est élaboré et suivi sur la base des finalités stratégiques de l'organisme, déclinées au niveau opérationnel et ventilées par nature, ce qui se traduit au travers des référentiels budgétaires par des couples destination/nature.

La définition des destinations doit ainsi permettre la budgétisation et la programmation mais également le suivi de l'exécution des dépenses, c'est-à-dire qu'elle doit permettre de qualifier clairement les dépenses. Ainsi les gestionnaires doivent-ils pouvoir imputer leurs opérations de gestion de façon non ambiguë sur les destinations.

Il n'est pas recommandé de définir des compartiments budgétaires limitatifs au niveau des destinations ou sous destinations afin de ne pas rigidifier l'exécution budgétaire des organismes. La destination peut en revanche faire l'objet de la programmation et de son suivi, notamment lorsqu'elle revêt un caractère opérationnel.

Les modifications de répartition entre les différentes destinations relèvent alors de la responsabilité de l'ordonnateur. Il lui appartient d'en rendre compte à l'organe délibérant, lors du vote du plus proche d'un budget rectificatif, et lors de l'examen du compte financier.

Pour les EPSCP, le III de l'article R.719-54 du code de l'éducation prévoit que le ministre chargé de l'enseignement supérieur détermine la nomenclature des destinations de dépenses, en cohérence avec les actions des programmes ministériels qui les financent.

Pour information, une fiche thématique sur l'élaboration d'un référentiel par destinations est disponible sur le forum de la performance et sur la plateforme collaborative GBCP2016.

2.2.2 Nomenclature par origine des recettes

Les recettes peuvent être déclinées selon une nomenclature par origine lorsque cela s'avère utile à l'organisme pour lui permettre de mettre en œuvre une budgétisation, une programmation et un suivi des recettes selon ses enjeux stratégiques : il peut par exemple s'agir de type de prestations ou d'activités commerciales. Pour ce faire, elle doit pouvoir être déterminée sans ambiguïté lors de l'imputation des recettes.

Le choix de recourir aux origines appartient à l'organisme qui les définit en concertation avec ses tutelles.

Cette logique de présentation et son utilisation pour la budgétisation relèvent d'une bonne pratique permettant d'enrichir le dialogue de gestion.

2.3 Nomenclature par opération

Dans certains organismes, des opérations sont définies pour modéliser des activités ou projets qui constituent des ensembles cohérents qui doivent être financés et suivis distinctement. Outre l'axe organisation qui sert naturellement de porte d'entrée à la discussion du budget, ce dernier est alors élaboré sur des triplets (opération/destination/nature). La budgétisation sur l'axe « Opération » permet d'effectuer la planification et le suivi pluriannuel et infra-annuel des opérations en mettant en regard les dépenses et les recettes qui leur sont respectivement imputées.

Les crédits et les recettes rattachés à chaque opération sont détaillés et présentés au moins selon les axes « Nature » (pour les dépenses et les recettes), « Destination » (pour les dépenses seulement), et éventuellement « Origine » (pour les recettes) et le cas échéant « Organisation budgétaire » (cf. *infra*). Au sein des opérations, des contrôles par enveloppe (ou sous-enveloppe si les textes institutifs de l'organisme le prévoient) doivent ainsi pouvoir être définis. De même, le cumul pluriannuel des financements peut être rapproché du cumul pluriannuel des engagements et paiements relatifs à une opération. Toutefois, ce type de contrôle ou de rapprochement ne doit pas forcément être bloquant, afin de ne pas trop rigidifier l'exécution budgétaire.

En particulier, les opérations (dépenses et recettes) liées aux recettes fléchées doivent faire l'objet d'un suivi spécifique dès leur commencement et jusqu'à leur achèvement. L'axe « Opération » peut ainsi être utilisé pour identifier les opérations relevant des dispositifs de recettes fléchées, et tracer toutes les écritures de comptabilité budgétaire relatives à celles-ci.
En revanche, les opérations pour comptes de tiers sont définies comme étant « non budgétaires » (donc exclues du tableau des autorisations budgétaires) puisqu'il s'agit d'opérations explicitement qualifiées « de trésorerie non budgétaires».

Dans les cas complexes, les opérations peuvent faire l'objet d'une déclinaison hiérarchisée. Dans ce cas, les « sous-opérations » ou éléments d'opérations peuvent faire l'objet de la budgétisation, de l'imputation des dépenses (et des recettes) et du suivi détaillé, les niveaux agrégés étant réservés au seul suivi.

Il convient de noter que l'opération est le seul axe sur lequel la budgétisation et la programmation ne sont pas exhaustives, c'est-à-dire que toutes les dépenses et toutes les recettes de l'organisme ne sont pas nécessairement définies par opération.

2.4 Organisation budgétaire

L'organisation budgétaire décrit la hiérarchie des entités budgétaires de l'organisme impliquées dans la gestion et le pilotage budgétaire. Les niveaux les plus hauts de la hiérarchie correspondent aux centres de responsabilité budgétaire (CRB) qui modélisent les ordonnateurs ; les autres niveaux représentent généralement les services opérationnels.

C'est au niveau des CRB que peuvent s'effectuer la programmation[14], le dialogue de gestion et la répartition des crédits, ainsi que la définition de compartiments budgétaires (limitatifs ou non).

Les CRB ne doivent pas être définis en-deçà du niveau de pilotage budgétaire de l'organisme et correspondent généralement aux ordonnateurs principaux, secondaires et délégués.

Certains CRB peuvent ainsi être des répartiteurs de crédits (en central), tandis que d'autres jouent un rôle de pilotage de l'exécution.

Les services opérationnels définis dans la hiérarchie représentent le niveau de détail sur lequel porte la programmation et l'exécution des dépenses et des recettes.

L'organisation budgétaire définie doit être cohérente avec le processus de dialogue de gestion en place dans l'organisme.

Rôles des ordonnateurs

L'ordonnateur principal

Il est chargé :

- de la préparation du budget initial de l'organisme ainsi que des budgets rectificatifs et des reports de crédits ;
- de la préparation des budgets rectificatifs d'urgence et des mouvements de fongibilité asymétrique ;
- de l'exécution du budget de l'organisme, en dépenses et en recettes.

L'ordonnateur secondaire

Il reçoit une délégation de pouvoir de l'ordonnateur principal.

L'ordonnateur secondaire exécute les opérations de dépenses et de recettes qui relèvent de son domaine de compétence. Un ordonnateur secondaire peut être :

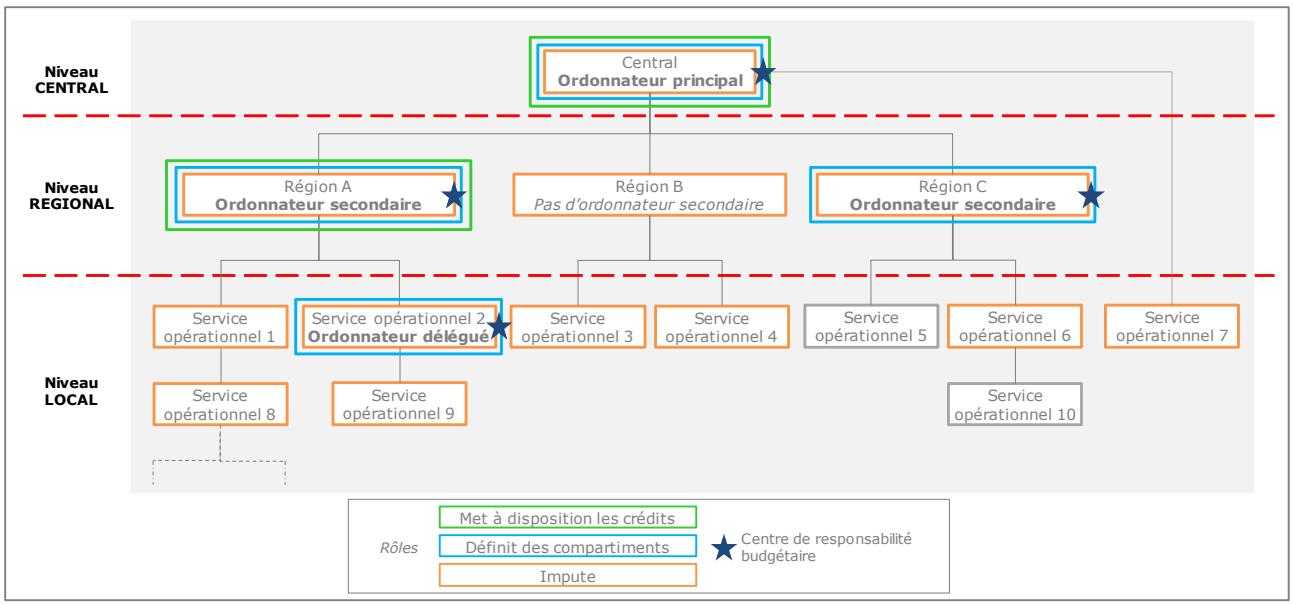
- soit un ordonnateur secondaire de droit : son existence est prévue par le texte portant organisation de l'organisme ;
- soit un ordonnateur secondaire désigné : la délégation de pouvoir accordée par l'ordonnateur principal délimite expressément le champ de compétences.

L'ordonnateur délégué

Chaque ordonnateur, principal ou secondaire, peut déléguer sa signature, selon les dispositions prévues par le texte institutif de l'organisme.

L'ordonnateur, principal ou secondaire, reste compétent pour les opérations budgétaires qui le concernent, et se décharge uniquement d'une partie de ses tâches.

[14] Voir le paragraphe *infra* relatif à la programmation.



EXEMPLE DE REPARTITION DES CREDITS AU SEIN D'UN ORGANISME COMPLEXE

Concernant la répartition des crédits, il convient donc de distinguer le niveau organisationnel qui la réalise (répartition par un CRB) et le niveau de détail sur lequel elle est réalisée (détail des répartitions exprimé par service opérationnel).

Exemple :

Les crédits sont ouverts en début d'exercice au niveau d'un ordonnateur secondaire suivant les quatre enveloppes par nature (niveau CRB, répartiteur de crédits).

L'ordonnateur constitue des compartiments budgétaires relatifs aux services métiers qui lui sont rattachés. Ces derniers ne peuvent revoir la répartition des crédits ni effectuer des mouvements entre enveloppes ; ils ne peuvent que consommer les compartiments budgétaires leur correspondant, s'ils sont habilités pour ce faire.

Le budget de l'organisme peut être alloué au niveau le plus agrégé de l'organisation (l'organisme lui-même) ou à des niveaux organisationnels infra-organisme (par exemple par ordonnateur secondaire ou délégué, par budget annexe, etc.).

Le budget peut être décrit jusqu'au niveau des services opérationnels (compartiments budgétaires détaillés). Il n'est pas recommandé d'y positionner des contrôles limitatifs : il est en effet préférable de circonscrire les compartiments budgétaires limitatifs au niveau des CRB. Au-delà, c'est la programmation et son suivi qu'il faut privilégier.

Chaque CRB doit pouvoir disposer de leviers de pilotage au travers de crédits fongibles globalisés, dans le respect de la limitativité des enveloppes (ou sous-enveloppes) par nature qui lui ont été allouées.

Les contrôles sur les compartiments budgétaires détaillés, s'ils sont définis, ne devraient constituer qu'une alerte et ne pas être limitatifs.

L'axe « Organisation budgétaire » est facultatif pour les recettes. En fonction de leurs besoins, les organismes décideront de l'utilité de cet axe pour la gestion des recettes.

2.5 Définition de l'imputation budgétaire

L'imputation budgétaire d'un organisme est définie par l'ensemble des critères budgétaires nécessaires pour tenir sa comptabilité budgétaire, ainsi que pour réaliser la budgétisation et le suivi budgétaire.

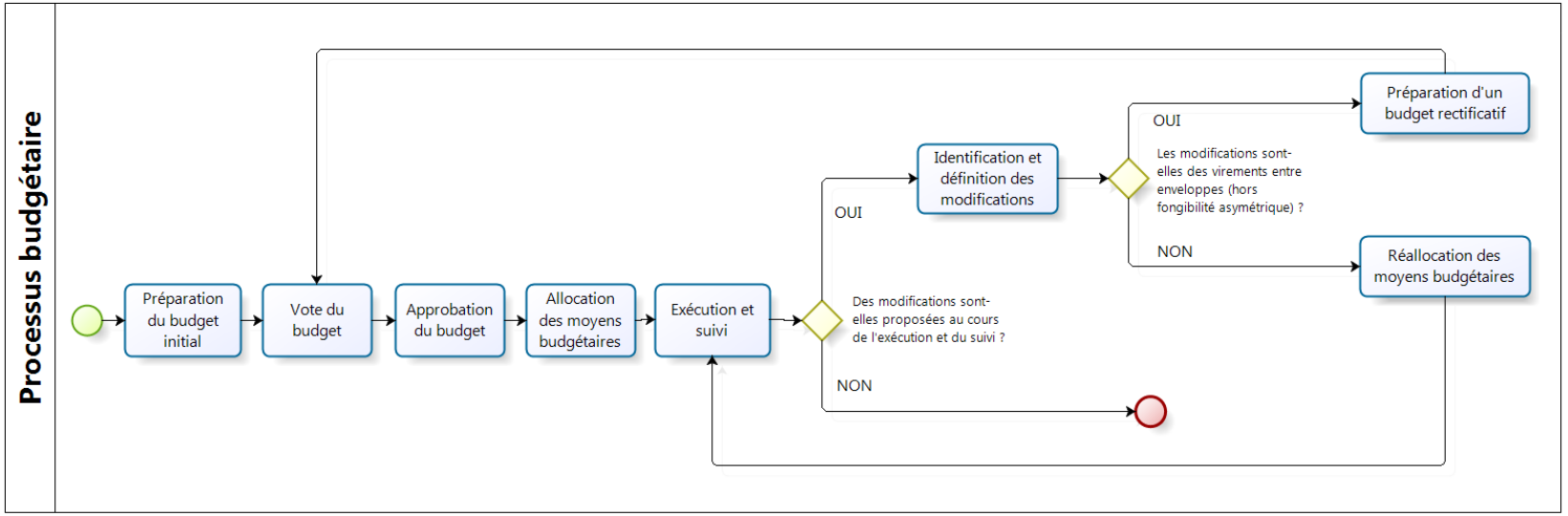
Les écritures de comptabilité budgétaire sont effectuées selon les critères suivants :

	Dépenses	**Recettes**
Obligatoires	- Nature - Destination - Opérations (lorsqu'il y en a)	- Nature - Opérations (lorsqu'il y en a)
Recommandés	Organisation budgétaire (dans le cas d'ordonnateurs secondaires notamment)	
Bonnes pratiques		- Origine
Facultatif		- Organisation budgétaire (selon les besoins de l'organisme)

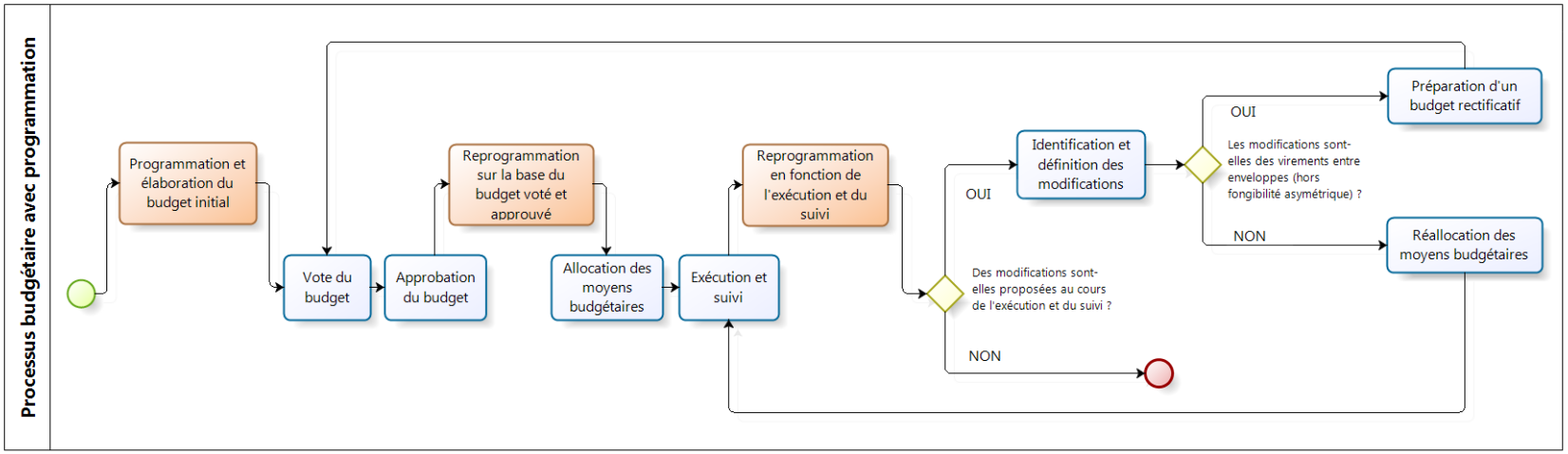
Les systèmes d'information

Le système d'information peut proposer des critères d'imputation optionnels. Ces critères optionnels sont des critères de gestion budgétaire, et non de comptabilité budgétaire ; le système doit donc permettre d'obtenir des restitutions de gestion présentant ces critères et des restitutions de comptabilité budgétaire qui ne les incluent pas.

3 VUE D'ENSEMBLE



Pour les organismes qui choisissent d'utiliser la programmation, le processus est le suivant :



** Les budgets rectificatifs d'urgence sont traités dans le paragraphe infra relatif aux opérations particulières.*

4 PROCESSUS BUDGETAIRE : CYCLE BUDGETAIRE ET ALLOCATION DES MOYENS BUDGETAIRES

4.1 Description du cycle budgétaire

L'élaboration du budget comprend la construction des tableaux budgétaires présentés au vote de l'organe délibérant et leurs annexes.
Elle est effectuée sur la base de l'ensemble des ressources de l'organisme et doit être en cohérence avec la stratégie de l'organisme.
Le budget est présenté en AE, CP, autorisations d'emplois et prévisions de recettes.

Bien que celle-ci ne soit pas obligatoire, il est fortement recommandé d'élaborer le budget via un processus de programmation.

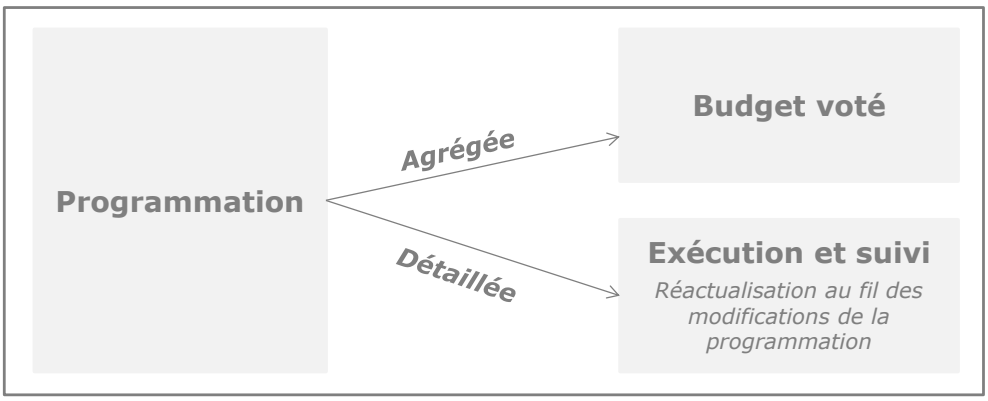
4.2 La programmation des crédits et des recettes

Pour accroître la capacité des organismes à mener à bien une stratégie pluriannuelle, à honorer leurs engagements et à maîtriser leurs dépenses dans un contexte de fortes contraintes budgétaires, l'amélioration de leur visibilité budgétaire à moyen terme est indispensable. Cette démarche nécessite de procéder à une évaluation précise et sincère tant des recettes que des dépenses, via un processus de programmation infra et pluriannuelle.

La programmation doit permettre de répondre à deux objectifs :

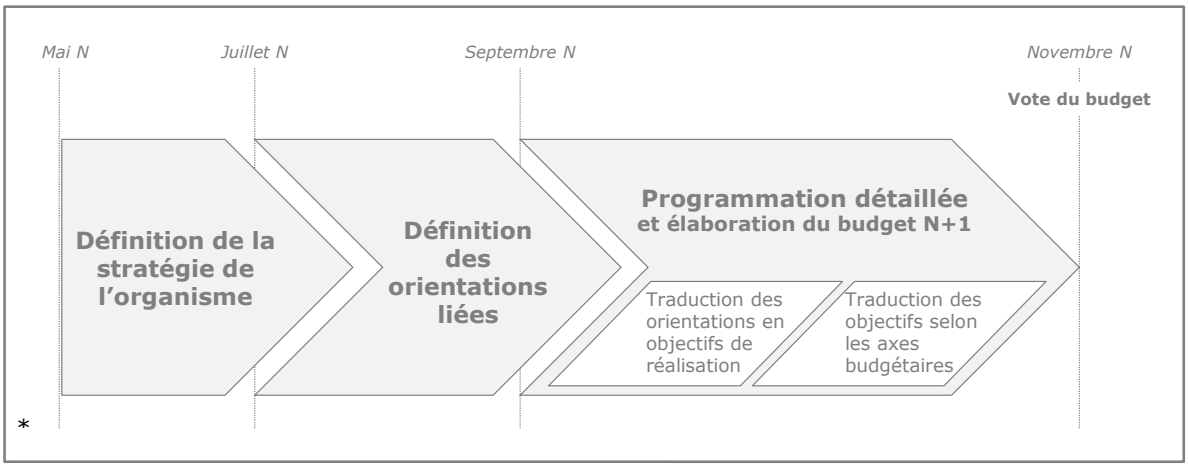
- élaborer le budget ;
- assurer un suivi de l'exécution pour améliorer l'efficacité du pilotage.

La programmation constitue un outil de contrôle interne budgétaire permettant la maîtrise des risques susceptibles d'affecter la soutenabilité de la gestion.



4.2.1 La démarche de programmation

La programmation des crédits est effectuée sur la base de l'ensemble des ressources connues de l'organisme. Le processus de programmation initiale des moyens budgétaires se déroule de la façon suivante :



* Calendrier indicatif à adapter au contexte de chaque organisme

La programmation doit refléter l'activité et la stratégie de l'organisme. La stratégie de l'organisme est déclinée selon des objectifs de réalisation qui sont ensuite traduits selon des axes budgétaires (au moins par nature et par destination).

La traduction de la stratégie sur les axes budgétaires consiste notamment à programmer l'activité des services opérationnels de l'organisme au travers des destinations, des natures, et des opérations. La définition de la destination est donc cruciale pour décliner la stratégie au niveau opérationnel.

Ainsi, la programmation sur les axes budgétaires consiste à planifier les moyens nécessaires à la réalisation de la stratégie de l'organisme (AE, CP et emplois) en fonction des objectifs poursuivis et des contraintes budgétaires (prévisions de recettes notamment).

Par conséquent, une priorisation est effectuée dans une phase amont de la programmation pour tenir compte des contraintes budgétaires.

Le pilotage de l'exécution s'appuie sur la réactualisation périodique de la programmation, à partir d'un suivi de l'exécution.

4.2.1.1 Une programmation pluriannuelle

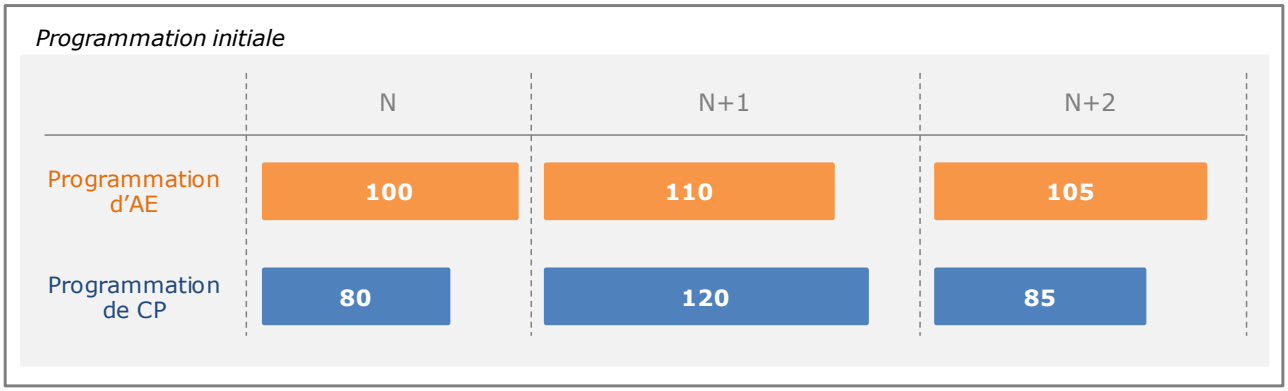
Les organismes déterminent la période pluriannuelle sur laquelle ils souhaitent effectuer leur programmation, mais elle doit être en cohérence avec la préparation du budget triennal de l'État, et adaptée à leur activité et à leur stratégie.

Le dialogue de programmation est au cœur du processus de programmation pluriannuel. Il a lieu entre les centres de responsabilité budgétaire et les services opérationnels, de façon interactive et itérative. Ce dialogue doit avoir lieu périodiquement et au moins lors de la préparation du budget initial et des budgets rectificatifs.

La programmation pluriannuelle permet de planifier l'ensemble des crédits et recettes de l'organisme sur plusieurs années.

Exemple de programmation initiale pluriannuelle :

Un organisme procède à la programmation budgétaire pour les trois prochains exercices. La programmation des AE et des CP associés, qui correspondent aux paiements prévus pour solder les engagements de chaque année d'origine, est établie comme suit :
Sur N, les AE sont programmées pour 100 et les besoins en CP associés sont répartis entre N, pour 80, et N+1, pour 20.
Sur N+1, les AE sont programmées pour 110 et les besoins en CP associés sont répartis entre N+1, pour 100, et N+2, pour 10.
Sur N+2, les AE sont programmées pour 105 et les besoins en CP associés sont répartis entre N+2, pour 75, et N+3, pour 30 (hors du périmètre retenu pour l'exemple).



4.2.1.2 Une programmation infra-annuelle détaillée

La programmation détaillée des dépenses et des recettes suivant une maille infra-annuelle (trimestre par exemple) permet de piloter l'exécution et contribue au dialogue de gestion. Elle est cohérente avec la programmation pluriannuelle et les orientations sur les objectifs, les crédits et les emplois.

Le dialogue de gestion est au cœur du processus de programmation infra-annuelle. En effet, c'est à travers le dialogue de gestion que le suivi périodique de l'exécution du budget et de la performance est effectué, permettant ainsi d'anticiper les éventuels écarts (soit constatés en exécution, soit issus d'une évolution des besoins) et d'optimiser l'utilisation des moyens budgétaires.

La périodicité de réactualisation de la programmation infra-annuelle doit être adaptée aux spécificités de l'organisme, et notamment aux types de dépenses, à la granularité de la gestion, et aux types de recettes. Elle est généralement effectuée au moins deux à trois fois par an et peut mener à l'établissement et au vote d'un budget rectificatif dans les cas où elle a un impact sur les crédits par enveloppe (ou sous-enveloppe). Elle consiste à créer, annuler ou décaler l'exécution des dépenses prévues, d'en augmenter ou d'en diminuer le montant.

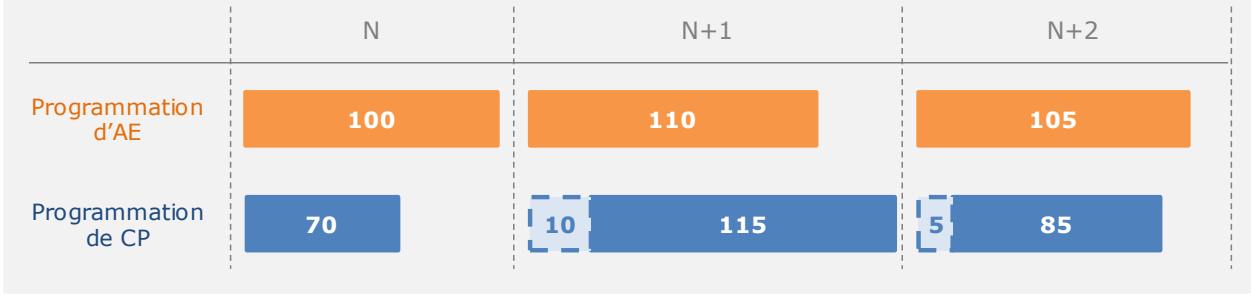
Les compartiments budgétaires limitatifs sont antinomiques d'une programmation. En effet, la définition de compartiments budgétaires limitatifs à des niveaux trop détaillés a pour conséquence de devoir les réactualiser à chaque reprogrammation (cf. paragraphe 2.4).

C'est le suivi de la programmation détaillée, selon un calendrier infra-annuel (et non sur le seul montant annuel des compartiments) qui permet d'assurer un réel pilotage de la gestion. Sauf cas d'organisation particulier ou complexe (multi-ordonnateur par exemple), les compartiments limitatifs devraient correspondre aux seules enveloppes (ou sous-enveloppes) votées.

Suite de l'exemple présenté en 4.2.1.1 :

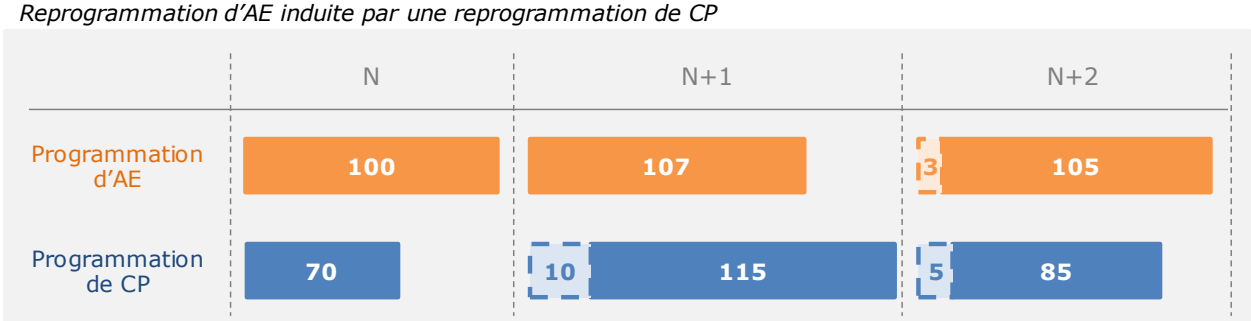
Au cours de l'année N, l'organisme procède à une reprogrammation. Celle-ci met en évidence que des paiements initialement prévus en N pour un montant total de 10 sont reportés en N+1. Les CP associés sont donc reprogrammés sur N+1.
Cependant les ressources connues pour N+1 limitent les paiements à hauteur de 125. Le dialogue de gestion permet d'identifier des paiements prévus en N+1 pour un montant total de 5 qui peuvent être décalés sur N+2. Les CP correspondants sont reprogrammés sur N+2.

Reprogrammation de CP



A l'examen de la reprogrammation de CP réalisée, l'organisme constate que des engagements, à l'origine de certains paiements reportés sur N+2 (pour un montant total de 3), devront être aussi décalés sur N+2. En effet, le report des paiements associés en N+2 nécessite que les engagements soient souscrits en N+2, compte tenu de leurs conditions contractuelles. Les AE sont donc reprogrammées sur N+2.

Reprogrammation d'AE induite par une reprogrammation de CP



4.2.1.3 La programmation comme moyen de pilotage de la gestion

Le pilotage de l'exécution en cours d'année s'appuie sur la programmation initiale et sur sa réactualisation périodique. Il consiste :

- à piloter le budget en AE, c'est-à-dire à analyser l'exécution en cours, au regard de la programmation, pour identifier et anticiper les insuffisances ou excédents éventuels en termes de moyens budgétaires ou de performance et optimiser l'utilisation des moyens budgétaires en cours d'année (notamment par des réallocations au sein de chaque enveloppe) ;
- à piloter les CP du budget, à partir de la programmation des CP et des échéanciers de CP (anticiper et gérer les éventuelles ruptures ou excédents de CP, tenir compte de la trésorerie disponible en lien avec le rythme d'émission des demandes de paiement).

L'analyse de l'exécution (besoins / excédents, réalisation par rapport au prévisionnel), à travers le dialogue de gestion, conduit à une actualisation de la programmation initiale. Celle-ci consiste à réviser :

- les prévisions d'engagements (traduites en AE) ;
- les besoins en CP associés ;
- et le cas échéant, à modifier l'allocation initiale des moyens budgétaires (avec recours à un budget rectificatif, le cas échéant).

4.2.2 Le processus de programmation

4.2.2.1 Les critères de programmation

La programmation est effectuée :

- en recettes : sur les encaissements ;
- en dépenses : sur les AE et les CP.

Les axes budgétaires

La programmation budgétaire des dépenses (AE et CP) est réalisée sur la base des axes budgétaires[15] de l'organisme et de leurs déclinaisons :

- les natures budgétaires (enveloppes);
- les destinations ;
- les opérations (lorsqu'il y en a) ;
- les éléments d'organisation budgétaire.

La prévision des recettes peut quant à elle être effectuée selon les quatre axes suivants et leurs déclinaisons :

- les natures ;
- les origines ;
- les opérations (lorsqu'il y en a) ;
- les éléments d'organisation budgétaire (selon les besoins).

Ces axes sont décrits dans le paragraphe *supra* relatif aux référentiels.
Il convient de noter que tous les axes ne sont pas utilisés de façon obligatoire dans le processus de programmation. En effet, les règles de comptabilité budgétaire ne portent que sur la nature (au niveau des enveloppes ou sous-enveloppes pour les dépenses), la destination (pour les dépenses seulement) et les opérations. Les autres axes seront utilisés dans le cadre de la gestion budgétaire afin d'améliorer le pilotage. Par ailleurs, l'axe organisationnel n'a de sens que pour des organismes complexes (présence d'ordonnateurs secondaires et/ou d'ordonnateurs délégués).

Le niveau de détail de la programmation doit être adapté à chaque organisme.
Si le vote du budget est à réaliser au niveau des enveloppes et que la définition de la limitativité doit demeurer à un niveau agrégé (pas en dessous des CRB) afin d'assurer une certaine autonomie de gestion, la programmation pourra, elle, être effectuée à un niveau plus fin (au niveau de l'exécution par exemple).

Les critères temporels

[15] Il n'est plus ventilé sur les comptes budgétaires à 3 chiffres.

Le processus d'élaboration du budget initial prend en compte différents horizons temporels :

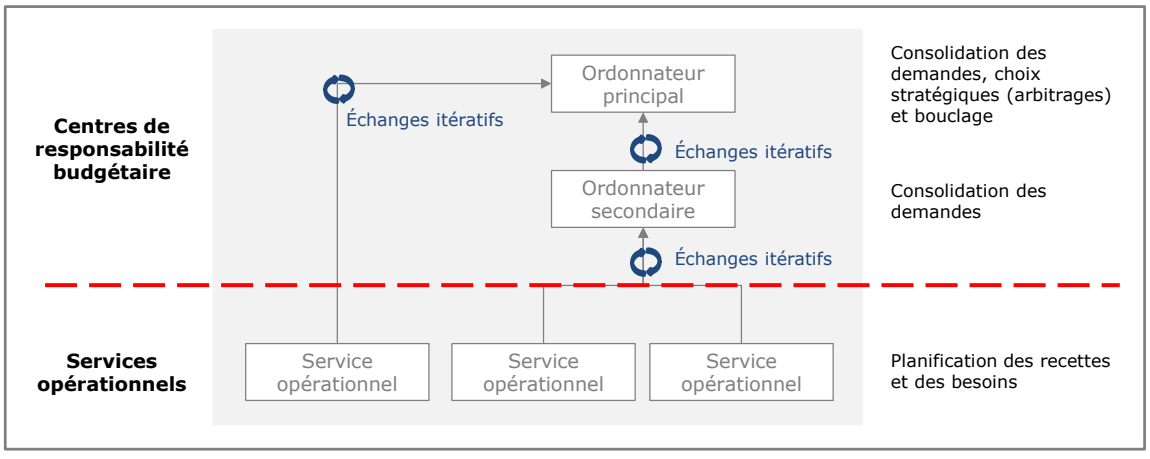
- l'exercice N-1 au travers de l'analyse de l'exécution N-1 en termes de crédits et de performance ;
- l'exercice en cours (exercice N) : une actualisation de la prévision d'exécution N accompagne l'analyse de l'exécution de l'année précédente ;
- l'horizon pluriannuel (exercices N+1 à N+x) au travers des orientations stratégiques de l'organisme.

4.2.2.2 L'organisation de la programmation

La programmation peut être réalisée selon une méthode ascendante ou descendante. Elle inclut systématiquement une phase de cadrage (à la suite de la remontée des besoins dans la méthode ascendante et du cadrage stratégique dans la méthode descendante) et une phase d'échanges itératifs qui ont lieu entre les centres de responsabilité budgétaire et les services opérationnels.

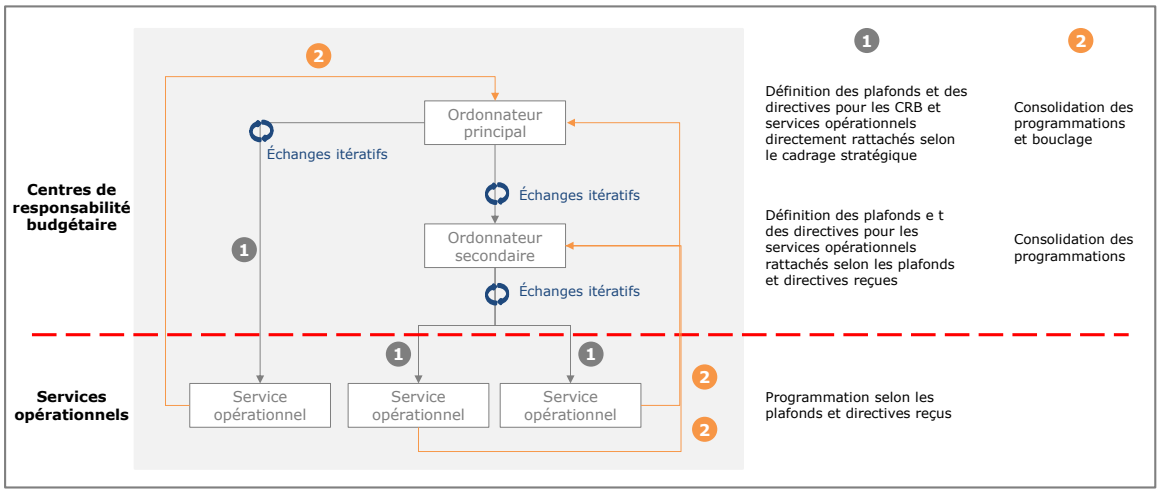
- **Méthode ascendante :** les services opérationnels expriment leurs besoins en fonction notamment des objectifs qui leur ont été fixés et une première consolidation des besoins exprimés est effectuée au niveau des centres de responsabilité budgétaire. Le centre de responsabilité budgétaire peut éventuellement proposer des modifications sur les besoins exprimés, des échanges itératifs ont alors lieu jusqu'à stabilisation des besoins à ce niveau. Les besoins ainsi consolidés remontent ensuite à l'échelon supérieur de l'organisation budgétaire où une consolidation est réalisée selon les mêmes modalités.

Le processus se répète jusqu'à consolidation par l'ordonnateur principal qui peut proposer des arbitrages. Les arbitrages proposés par l'ordonnateur principal résultent d'une comparaison entre les besoins exprimés et les ressources de l'organisme sur lesquelles s'appuie la programmation. Ils sont communiqués aux centres de responsabilité budgétaire de rang inférieur concernés et des échanges itératifs ont lieu jusqu'à stabilisation de la programmation. La programmation est alors validée par l'ordonnateur principal.



EXEMPLE POUR UN ORGANISME AVEC UN ORDONNATEUR PRINCIPAL ET UN ORDONNATEUR SECONDAIRE

- **Méthode descendante :** l'ordonnateur principal fixe des plafonds et des directives selon son cadrage stratégique et demande au niveau intermédiaire de responsabilité budgétaire de programmer selon ces plafonds. Le processus se répète jusqu'aux services opérationnels, avec une phase de dialogue itératif systématique entre les centres de responsabilité budgétaire et les services opérationnels.



EXEMPLE POUR UN ORGANISME AVEC UN ORDONNATEUR PRINCIPAL ET UN ORDONNATEUR SECONDAIRE

Ces méthodes peuvent être utilisées de façon combinée dans le cadre de la programmation, en fonction du type d'éléments à programmer. Par exemple, il pourra être pertinent d'utiliser la méthode descendante pour les activités récurrentes, et la méthode ascendante pour les activités liées à des opérations particulières.

Dans les organisations simples, où le pilotage s'effectue directement au niveau de l'ordonnateur principal, le processus de programmation est généralement réalisé directement par l'ordonnateur, éventuellement en collaboration avec les services opérationnels.

4.2.2.3 La programmation des recettes ou prévision d'exécution des recettes

La prévision d'exécution des recettes consiste à programmer les encaissements.

La programmation des encaissements est effectuée en regard de la stratégie de l'organisme en matière de recettes. Elle permet d'enrichir le dialogue de gestion et de mieux programmer les AE et les CP qui sont en effet dépendants de l'exécution des recettes.

La prévision d'exécution des recettes nécessite d'évaluer (et de programmer) au préalable les facturations et/ou les « commandes » (subventions, contrats, etc.) et implique la prise en compte des années antérieures afin d'identifier les créances restant à recouvrer.
Le cycle de reprogrammation des recettes ne reposant pas seulement sur une périodicité définie en amont, la reprogrammation doit être effectuée à chaque événement ayant un impact significatif sur les recettes afin de pouvoir anticiper les éventuelles répercussions sur la programmation et l'exécution des dépenses.

Chaque organisme peut adapter le processus de prévision d'exécution des recettes en fonction de ses besoins et de ses spécificités.
Par exemple, la programmation peut être réalisée sur la base du portefeuille des contrats et commandes clients. En effet, ces données permettent d'établir une estimation des émissions de factures sur l'année à venir et les années suivantes et d'identifier ainsi les recettes qui devraient être recouvrées. Il convient ensuite d'y appliquer un taux de recouvrement basé sur l'observation du taux habituel de recouvrement des recettes afin d'obtenir la prévision d'exécution des recettes.

Il est également possible d'évaluer en premier lieu les recettes « récurrentes » en appliquant un facteur statistique pertinent aux encaissements « récurrents » des années passées. En complément, les opérations plus ponctuelles et d'une certaine importance donnant lieu à recettes sont alors programmées de façon individuelle : pour cela, les commandes clients liées sont évaluées afin d'établir une estimation des émissions de facture selon un facteur statistique de réalisation. Aux émissions de factures est ensuite appliqué un taux de recouvrement permettant d'obtenir une prévision d'exécution de recettes.

Dans le cas d'organisations simples, la prévision d'exécution des recettes peut également être réalisée de façon simplifiée en appliquant un facteur statistique pertinent aux encaissements des années passées.

4.2.2.4 Programmation des autorisations d'engagement et des crédits de paiement

La programmation des AE et des CP est effectuée en prenant en compte la contrainte des prévisions de ressources.
La programmation des dépenses en AE et CP peut être effectuée sur la base :

- des dépenses récurrentes passées (dépenses de fonctionnement notamment) auxquelles est appliqué un facteur statistique pertinent ;
- et d'une programmation individuelle des opérations plus ponctuelles d'une certaine importance donnant lieu à dépenses.

La programmation en AE prend en compte les priorités stratégiques et la contrainte en CP (année courante et années suivantes). En particulier, un contrôle doit être effectué sur les échéanciers de CP (besoins en CP pluriannuels, associés à la programmation des AE et aux restes à payer), afin de s'assurer de leur compatibilité avec les ressources annuelles de l'organisme (et des CP qui pourront être ouverts).
Si nécessaire, si les échéanciers de CP ne sont pas compatibles avec les ressources de l'organisme, la programmation des AE ou les modalités de l'exécution infra-annuelle doivent être révisées (replanification de certains marchés en cours, par exemple).

La programmation des CP, réalisée en année N pour le budget N+1 et les budgets ultérieurs, implique la prise en compte des engagements programmés sur l'année N+1, des engagements programmés sur l'année N non encore souscrits et des engagements souscrits l'année N et les années antérieures.

En effet, il convient d'identifier :

- les CP à programmer en lien avec les engagements en cours sur l'année N (restes à payer) ;
- les CP à programmer en lien avec les engagements de l'année N (en cours) qui ne sont pas encore souscrits ;
- les CP à programmer en lien avec les AE programmées au budget N+1.



EVALUATION DES CP A PROGRAMMER POUR LE BUDGET N+1.
L'EVALUATION EST REALISEE EN COURS D'ANNEE N.

Par exemple, concernant les AE consommées sur les années antérieures à N et donnant lieu consommation de CP sur N, N+1 et les années ultérieures (en bleu sur le schéma ci-dessus) :

- les AE consommées relatives à des engagements clôturés[16] à date (sur lesquelles aucun paiement n'est plus attendu) ne donnent lieu à aucune programmation de CP ;
- les AE consommées relatives à des engagements non clôturés à date (sur lesquelles des paiements sont encore attendus) peuvent donner lieu à consommation de CP sur N, N+1 et les années ultérieures (zones hachurées), et donc éventuellement à programmation de CP sur N+1 et les années ultérieures, en fonction des besoins.

En outre, il convient de noter que la programmation des CP doit être cohérente avec les prévisions d'exécution de recettes et la trésorerie de l'organisme.

Une attention particulière doit être portée à la prévision des CP, afin de permettre aux responsables opérationnels de se concentrer sur la performance (c'est-à-dire la gestion des AE) et de limiter le risque de rupture en CP dans les enveloppes allouées.

[16] La clôture des engagements est présentée dans la partie comptabilité budgétaire du fascicule comptabilités du présent DPG.

Les systèmes d'information devront en particulier offrir des moyens de couvrir ce besoin.

De façon générale, il est donc nécessaire de mettre à jour la programmation en début d'année afin de prendre en compte :

- les éventuels changements intervenus lors du vote du budget ;
- l'actualisation du montant des restes à payer.

Restes à payer
Les restes à payer correspondent à la différence entre les engagements souscrits sur l'exercice et les exercices passés (c'est-à-dire les AE consommées sur celui-ci ou les exercices antérieurs) et les paiements (c'est-à-dire les CP consommés) effectués sur ces engagements (AE consommées – CP consommés).
Ils représentent les engagements contractés et ayant consommé des AE sans avoir donné lieu à consommation de CP ; ils devront donc être couverts par des CP à ouvrir sur les budgets futurs.
La notion de restes à payer, strictement budgétaire, est indépendante des considérations de comptabilité générale, et notamment du service fait. Ainsi le périmètre des restes à payer englobe à la fois la part relative aux dépenses engagées ayant donné lieu à service fait et non décaissées (charges et immobilisations à payer correspondant à une dette certaine) et la part relative aux dépenses engagées pour lesquelles le service fait interviendra sur les exercices ultérieurs.

4.2.2.5 Les échéanciers de CP

Les échéanciers de CP sont déterminés à partir de la programmation des AE et des restes à payer.
Ils permettent d'évaluer les besoins futurs en CP sur l'année en cours et les années suivantes.

Ils sont :

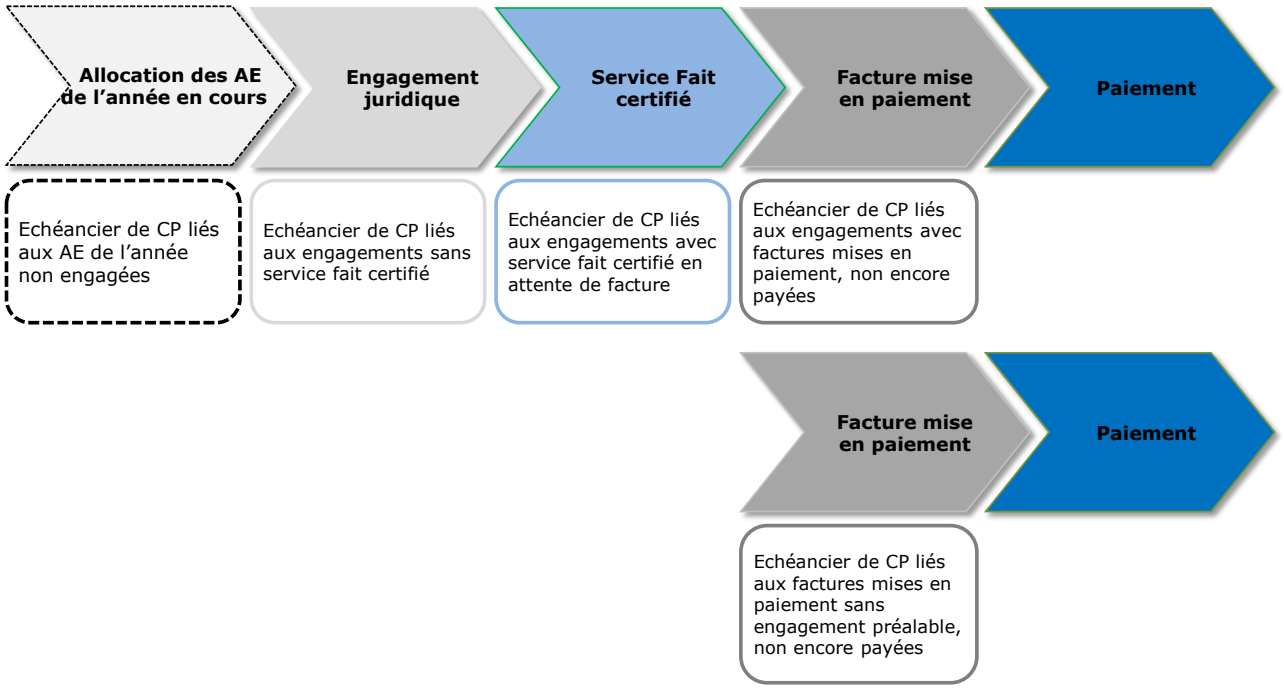
- pluriannuels ;
- détaillés suivant une maille de temps infra-annuelle (en fonction du calendrier de dialogue de gestion et des besoins de pilotage, trimestrielle par exemple, voire mensuelle en fin d'année) ;
- pilotés à une maille organisationnelle décidée par l'organisme (organisation budgétaire).

Le pilotage des CP doit se faire au niveau des compartiments limitatifs définis pour les CP. Il convient de ne pas définir de compartiments limitatifs à des niveaux trop fins pour les CP afin de permettre le pilotage et de ne pas bloquer les paiements. Il est recommandé de positionner les contrôles limitatifs au niveau de l'enveloppe budgétaire votée, ou à un niveau agrégé correspondant au pilotage de la trésorerie de l'organisme.

Les échéanciers pluriannuels de CP peuvent être évalués lors de l'exercice N et correspondent au cumul des échéanciers élémentaires établis :

- dans le cadre de la programmation pour les exercices N+1 et suivants qui est réalisée en AE et en CP, sur la base :
  - des CP programmés pour les exercices N+1 et suivants, en correspondance avec la programmation des AE des exercices N+1 et suivants,
  - des CP programmés pour les exercices N et suivants relatifs aux AE programmées sur N, non encore engagées ;
- dans le cadre de l'exécution de la dépense, sur la base des restes à payer associés :
  - aux factures mises en paiement, non encore payées[17] :
    - échéancier (court terme) établi sur la base de la date d'échéance de la facture,
  - aux services faits certifiés en attente de facture :
    - échéancier (court terme) établi sur la base du délai moyen de paiement,
  - aux engagements juridiques sans service fait certifié :
    - échéancier de CP prévisionnel moyen terme établi sur la base de la date de livraison prévisionnelle et du délai moyen de paiement suite à livraison.

Pour l'année en cours, les besoins en CP sont établis sur la base des échéanciers élémentaires suivants :



Ces échéanciers élémentaires sont ensuite consolidés pour évaluer le besoin en CP total prévisionnel par période (sur les mois ou trimestre à venir, et au total pour l'exercice). Cette consolidation doit pouvoir se faire à tous les niveaux de pilotage des CP au sein des organisations budgétaires.

En fin d'année, à court terme donc, ce sont uniquement les demandes de paiement restant à payer qui ont un impact sur les besoins en CP de l'année. En début d'année, en revanche, ce sont plutôt les AE non encore engagées (donc la programmation) qui permettent de piloter les besoins en CP (en reportant certains engagements par exemple).

Les échéanciers de CP sont actualisés en fonction de la reprogrammation et du déroulement de l'exécution. La démarche présentée d'établissement des échéanciers de CP doit être adaptée au contexte de l'organisme et aux informations disponibles.

[17] Le paiement à échéance est recommandé (voir fascicule dépense du présent DPG).

Exemple d'établissement d'un échéancier de CP par année

Situation à date, année N :
AE allouées sur N : 1000.

- AE engagées sur N : 400 ;
- AE non encore engagées : 600 dont les besoins en CP programmés se répartissent ainsi :
  - N : 150,
  - N+1 : 250,
  - N+2 : 200.

Engagements non encore payés : 900 (dont 400 engagés sur l'année N et 500 engagés sur les exercices antérieurs) :

- engagements sans service fait certifié : 600 dont les besoins en CP se répartissent ainsi :
  - N : 300,
  - N+1 : 200,
  - N+2 : 100 ;
- engagements avec service fait certifié, en attente de facture : 200 dont les besoins en CP se répartissent ainsi :
  - N : 150,
  - N+1 : 50 ;
- engagements avec service fait certifié et factures mises en paiement mais non encore payées : 100 dont les besoins en CP sont les suivants :
  - N : 100.

Factures mises en paiement sans engagement préalable, non encore payées : 50 dont les besoins en CP sont les suivants :

- N : 50.

Année N (situation à date)	Besoin en CP N	Besoin en CP N+1	Besoin en CP N+2
AE N non engagées	150	250	200
Engagements sans service fait certifié	300	200	100
Service fait certifié en attente de facture	150	50	
Factures mises en paiement, non encore payées	150 (100+50)		
TOTAL	**750**	**500**	**300**

4.2.2.6 Programmation des dépenses de personnel

La programmation s'applique également aux dépenses de personnel. Suivant la complexité et les enjeux, il est recommandé de procéder à une programmation de ces dépenses en regard des activités opérationnelles de l'organisme, en parallèle des autres natures de dépense.

La programmation des dépenses de personnel peut être réalisée sur plusieurs années, mais avec la contrainte AE=CP par exercice.

Les systèmes d'information et la programmation

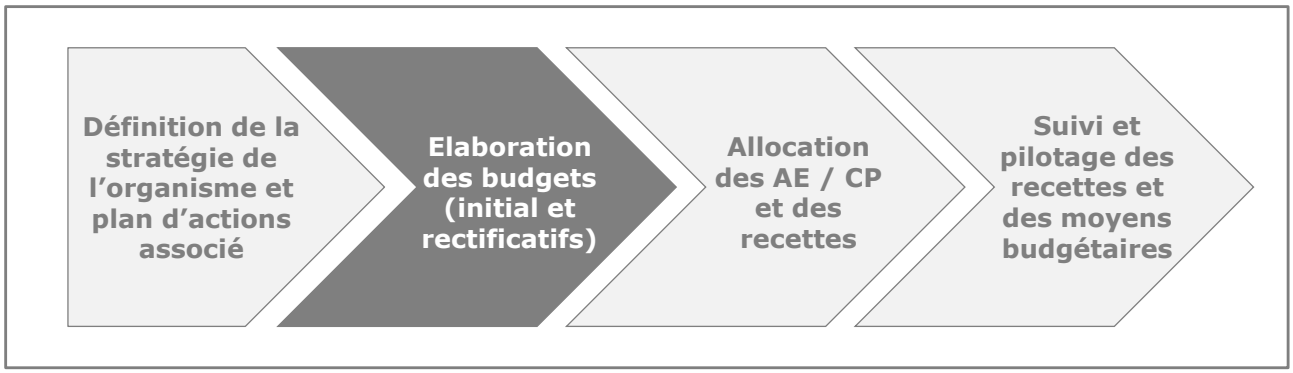
Le système d'information doit donner la possibilité de programmer les AE, les CP et les encaissements, en répartissant l'ensemble du budget sur les axes budgétaires définis, et en respectant les grands principes détaillés précédemment.

Toutefois, le caractère évaluatif du processus et la diversité des organisations et des besoins laissent la possibilité de recourir à des méthodes et systèmes d'information très différents en fonction des attentes de l'organisme.
Le système d'information doit également permettre d'obtenir les restitutions de pilotage de l'exécution (comparaison entre le prévu et le réalisé sur les AE, paiements et encaissements) sur lesquelles est fondé le dialogue de gestion. Ces restitutions doivent donc pouvoir être produites à des niveaux plus ou moins agrégés selon le choix de l'organisme.

Il doit notamment permettre de suivre les échéanciers de CP via un état de consolidation qui constitue un outil de prévision de « trésorerie » de CP. Cet état permet d'assurer les différents suivis relatifs aux échéanciers :

- suivi des besoins en CP de l'année ;
- besoins prévisionnels sur exercices suivants ;
- pilotage infra-annuel des CP ;
- prévisions de trésorerie.

4.3 Elaboration du budget



4.3.1 Le budget initial

L'élaboration du budget peut être facilitée par la programmation des dépenses et des recettes.
Le budget initial constitue le premier acte obligatoire du cycle budgétaire annuel de l'organisme. Il est préparé par l'ordonnateur en lien avec l'agent comptable et adopté par l'organe délibérant dans des délais permettant qu'il soit exécutoire au 1er janvier de l'exercice auquel il se rapporte.

Acte prévisionnel, il peut être modifié ou complété en cours d'exécution par la procédure prévue pour les budgets rectificatifs.

4.3.1.1 Présentation-type du budget initial

Le dossier de présentation du budget initial comprend les documents suivants[18] :

La note de présentation de l'ordonnateur

Le budget est accompagné d'une note de présentation établie par l'ordonnateur, de manière à éclairer les membres de l'organe délibérant sur la nature et les enjeux des décisions soumises à leur approbation.
Elle explicite les choix budgétaires au regard du contexte, des missions, de la stratégie, du programme d'activités et de la gestion de l'organisme. Elle analyse les équilibres généraux, justifie les demandes au regard de l'activité de l'organisme et retrace les évolutions les plus significatives entre le budget initial (et, le cas échéant, le dernier budget rectificatif) de l'année N et le budget proposé pour l'année N+1. Elle justifie les déterminants de la dépense de l'organisme en fonction de critères objectifs.

Lorsque des modifications importantes, affectant les recettes (augmentation ou diminution de ressources propres, majoration ou annulation de financements de l'État, etc.) et/ou les dépenses, sont intervenues au cours de la gestion de l'année N, il est indispensable de présenter également les évolutions entre la prévision d'exécution de l'année N (ou à défaut les crédits ouverts après budget(s) rectificatif(s)) et le budget initial de l'année N+1.

[18] Article 175 du décret GBCP et précisé dans le recueil des règles budgétaires des organismes du 07/08/2015, volet « Cadre budgétaire ».

Les tableaux[19] budgétaires

Le dossier de présentation du budget initial comprend :

Les tableaux soumis au vote de l'organe délibérant :

- le tableau des autorisations d'emplois ;
- le tableau des autorisations budgétaires ;
- le tableau d'équilibre financier ;
- le tableau de la situation patrimoniale (compte de résultat prévisionnel agrégé, capacité d'autofinancement et état prévisionnel de la situation patrimoniale en droits constatés agrégé).

Les tableaux présentés pour information à l'organe délibérant pour éclairer et justifier les tableaux soumis au vote :

- le tableau des dépenses par destination ;
- le tableau des opérations pour comptes de tiers ;
- le plan de trésorerie ;
- le tableau des opérations sur recettes fléchées ;
- le tableau des opérations pluriannuelles par nature ;
- le tableau de synthèse budgétaire et comptable.

4.3.1.2 Adoption du budget initial

Le budget initial doit être exécutoire au 1er janvier de l'année N+1.
Pour être exécutoire, le budget d'un organisme doit avoir été régulièrement voté et approuvé.
Quel que soit le statut de l'organisme, le budget doit être voté par son organe délibérant dans les délais permettant de le rendre exécutoire le 1er janvier de l'exercice auquel il se rapporte.
Ces délais doivent tenir compte du délai d'approbation tacite des documents budgétaires applicable à l'organisme (voir le paragraphe *infra* relatif à l'approbation des décisions budgétaires).
Dans la plupart des cas, le vote de l'organe délibérant doit intervenir au plus tard le 1er décembre de l'exercice N pour tenir compte du délai d'approbation tacite d'un mois (au plus tard le 15 décembre N pour les organismes dont le texte institutif prévoit un délai d'approbation tacite de 15 jours seulement).
Pour les groupements d'intérêt public (GIP) nationaux, le budget doit être voté au plus tard le dernier jour de l'année qui précède, sauf procédure d'approbation spécifique prévue par leur convention constitutive.

4.3.1.3 Approbation des décisions budgétaires

Pour les organismes entrant dans le champ d'application du titre III du décret GBCP, pour lesquels les textes institutifs prévoient l'approbation des décisions budgétaires, une procédure d'approbation tacite des budgets initiaux, budgets rectificatifs et comptes financiers est prévue.
Les décisions des organes délibérants portant sur le budget initial, ses modifications ainsi que sur le compte financier, sont exécutoires un mois après leur réception par les autorités de tutelle, sauf opposition écrite de l'une ou l'autre de ces autorités pendant ce délai. Ce délai peut être ramené à quinze jours si le texte institutif de l'organisme le prévoit. Ce délai d'un mois est suspendu par une demande écrite d'informations ou de documents complémentaires. Le point de départ du délai est la date apposée sur le document à son arrivée par le service du courrier des autorités de tutelle.

[19] Articles 175 et 182 du décret GBCP.

La procédure s'applique à tous les organismes, à l'exception des GIP. En effet, ni les ministères dont dépend l'activité du GIP, ni les services de l'État membres du GIP n'approuvent les décisions financières, sauf lorsque le texte institutif le prévoit.

Les mouvements de fongibilité au sein d'une même enveloppe et ceux de fongibilité asymétrique opérés dans les limites et conditions explicitement prévues par l'organe délibérant ne sont pas concernés par la procédure d'approbation tacite, dans la mesure où ils ne font pas l'objet de décisions préalables votées par l'organe délibérant.

Les autres décisions à caractère financier, comme les décisions d'emprunt ou d'acquisition d'immeubles, qui sont parfois soumises à l'approbation des tutelles par les textes réglementaires propres à certains organismes, ne sont pas concernées par la procédure d'approbation tacite. Dans ce cas, la procédure d'approbation prévue par le texte institutif de l'organisme s'applique.

Précisions sur la procédure à mettre en œuvre

La procédure de droit commun mise en place est une procédure d'approbation tacite au-delà d'une durée d'un mois.
Ce délai court à compter de la date de réception, par la ou les autorités compétentes de l'État, de la décision de l'organe délibérant.
Ce délai est suspendu par une demande écrite d'informations ou de documents complémentaires adressée par l'autorité de tutelle à l'organisme.
Durant ce délai d'un mois, les autorités de tutelle compétentes peuvent :

- soit garder le silence : dans ce cas, la décision sera exécutoire à l'expiration du délai ;
- soit s'opposer par écrit à l'exécution de la décision ;
- soit approuver expressément la décision.

Cette approbation expresse (écrite) permet de répondre aux situations d'urgence, lorsqu'il est nécessaire d'exécuter une décision financière sans attendre l'expiration du délai. Cette procédure doit rester exceptionnelle et être justifiée par l'organisme à l'appui de sa demande.

Cas particulier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel :

Pour les EPSCP, l'article R.719-69 du code de l'éducation énumère limitativement les cas dans lesquels le budget est soumis à l'approbation du recteur d'académie, chancelier des universités, ou du représentant du ministre[20].

Les systèmes d'information

Les systèmes d'information doivent permettre de traiter le budget initial (et les budgets rectificatifs), en gardant la traçabilité de toutes les modifications effectuées. En particulier, les différentes dates doivent être enregistrées : date de vote, d'approbation, date où le budget devient exécutoire. Les différentes versions doivent être historisées.
Lorsqu'un outil de programmation est proposé, le lien avec les différentes versions du budget doit être garanti.

[20] L'article R.719-71 précise les conditions d'approbation et les effets d'un refus d'approbation.

4.3.2 Modifications du budget

La marge de manœuvre laissée aux ordonnateurs leur permet d'effectuer certaines modifications du budget au cours de la gestion, sans vote de budget rectificatif.

4.3.2.1 Modifications au cours de la gestion

Le vote du budget en enveloppes (ou sous-enveloppes) comporte les conséquences suivantes :

- l'enveloppe constitue le niveau de l'autorisation budgétaire votée par l'organe délibérant et celui de spécialité des crédits ;
- le caractère limitatif des crédits s'apprécie au niveau de l'autorisation budgétaire, donc de l'enveloppe ;
- les mouvements entre les enveloppes (ou sous-enveloppes) limitatives doivent faire l'objet d'un budget rectificatif préalable (sauf budget rectificatif d'urgence[21]) pour vote ou, pour les mouvements réalisés dans le cadre de la fongibilité asymétrique, d'une information de l'organe délibérant lors de sa prochaine réunion.

Des modifications intra-enveloppe (entre destinations, opérations, etc.) peuvent intervenir au cours de la gestion sans donner lieu au vote d'un budget rectificatif. Elles ne nécessitent pas de modification de budget, mais uniquement un ajustement de la programmation et, le cas échéant, une réallocation des crédits au sein de l'enveloppe (ou sous-enveloppe).

La fongibilité à l'initiative de l'ordonnateur

Sous réserve des règles propres à chaque organisme prévues dans les textes institutifs, les mouvements à l'intérieur des enveloppes (ou sous-enveloppes limitatives) votées par l'organe délibérant sont de la compétence de l'ordonnateur, dès lors qu'ils n'ont pas pour effet de modifier le montant de chacune des enveloppes (ou sous-enveloppes).

Afin d'assurer, dans de bonnes conditions, le suivi des crédits et la parfaite information de l'organe délibérant, ces mouvements de crédits à l'intérieur de chaque enveloppe (ou sous-enveloppe) limitative opérés à l'initiative de l'ordonnateur dans l'intervalle de deux budgets rectificatifs, seront repris, pour mémoire, dans une colonne « ajustements en gestion » lors de la présentation du plus prochain budget rectificatif.

L'autorité chargée du contrôle de l'organisme sera également informée de ces ajustements dans le cadre des comptes rendus de gestion.

[21] Les budgets rectificatifs d'urgence sont abordés dans le paragraphe *infra* relatif aux opérations particulières.

La fongibilité asymétrique

Les organismes entrant dans le champ d'application du titre III du décret GBCP peuvent procéder à des mouvements de fongibilité asymétrique[22].

Après avis du contrôleur budgétaire et dans la limite d'un plafond défini préalablement pour chaque exercice, l'organe délibérant peut autoriser l'ordonnateur à utiliser les crédits de l'enveloppe de personnel pour abonder les autres enveloppes de dépenses.

La fongibilité asymétrique autorise le redéploiement de crédits budgétaires de l'enveloppe de personnel vers les enveloppes de fonctionnement, d'intervention et d'investissement.
Les mouvements de crédits entre enveloppes de dépenses ne peuvent se faire que dans un sens (asymétrie). Ainsi, alors que des crédits ouverts pour des dépenses de personnel peuvent être redéployés vers des dépenses de fonctionnement, d'intervention ou d'investissement, l'inverse ne sera pas possible.

Ces modifications font l'objet d'un budget rectificatif présenté pour information à l'occasion de la prochaine réunion de l'organe délibérant.
L'organe délibérant peut définir le plafond limitatif dès le vote du budget initial, ou à tout moment au cours de l'exercice, dans la mesure où cette décision intervient avant les mouvements ainsi autorisés.

Pour les établissements publics à caractère scientifique et technique (EPST), ces mêmes dispositions sont applicables selon les règles de fongibilité définies par les articles 3 et 9 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002 modifié (fongibilité des crédits au sein de chaque agrégat, sous réserve de l'exercice de la fongibilité asymétrique à partir des dépenses de personnel financées en tout ou en partie sur subvention pour charges de service public (SCSP), et utilisation de la réserve et des dotations à répartir hors agrégat en accord avec le contrôleur budgétaire).

La fongibilité asymétrique n'est pas applicable aux EPSCP (article R.719-73 du code de l'éducation). Toutefois, les articles L.712-3 et R.719-74 du code de l'éducation prévoient la possibilité pour le conseil d'administration de l'établissement de déléguer au président, sous conditions, le pouvoir d'adopter des décisions modificatives du budget (et de modifier la répartition des crédits par enveloppes).

4.3.2.2 Budget rectificatif ordinaire

L'élaboration d'un budget rectificatif permet d'enregistrer les modifications des autorisations et des prévisions apportées en cours d'exercice budgétaire afin d'ajuster le budget initial. Il est préparé, voté et approuvé dans les mêmes conditions et les mêmes formes que le budget initial[23]. Le budget rectificatif intervenant en début d'exercice permet notamment d'autoriser les éventuels reports de crédits (en AE et/ou en CP) de l'exercice précédent.

Les cas de recours à un budget rectificatif

Le niveau de présentation du budget voté (enveloppes ou sous-enveloppes) constitue le niveau de spécialité des crédits et, en conséquence, le niveau d'appréciation de la limitativité des crédits par nature. Le montant des enveloppes (ou sous-enveloppes), tel qu'il a été approuvé dans le budget initial, ne peut être modifié que par un vote préalable de l'organe délibérant (excepté dans les conditions d'exercice de la fongibilité asymétrique), portant sur un budget rectificatif en dépenses et/ ou en recettes présenté dans les mêmes formes que le budget initial.
Les premiers budgets rectificatifs de l'année peuvent intégrer les crédits relatifs à des activités non réalisées sur l'année passée et n'ayant pas fait l'objet d'une reprogrammation dans le cadre du budget initial[24].

[22] Article 178 du décret GBCP.
[23] Article 177 du décret GBCP.
[24] Articles 184 et 185 du décret GBCP.

La possibilité de report doit être limitée aux autorisations d'engagement et aux crédits de paiement qui n'ont pas pu être consommés à temps. En effet, lorsque les responsables budgétaires ou l'ordonnateur savent au moment de l'élaboration du budget N+1 que les AE et/ou les CP de l'exercice N ne pourront être consommés avant la fin de l'exercice, il leur appartient, dans un souci de sincérité budgétaire, de les reprogrammer au budget initial de l'année suivante.

La programmation étant pluriannuelle, la reprogrammation d'AE et de CP au budget N+1 correspond à une déprogrammation sur N. Une bonne pratique consiste donc à intégrer à un budget rectificatif de fin d'année N les conséquences de cette reprogrammation, pour annuler sur N les AE et les CP reprogrammés de N sur N+1.

Seules les autorisations d'engagement et les crédits de paiement dont la consommation était prévue en fin d'exercice (entre le vote du budget initial N+1 et la fin de l'exercice N), mais qui n'a finalement pas eu lieu, peuvent être ouverts sur l'année N+1 par un budget rectificatif sur N+1, selon les modalités prévues aux articles 184 et 185 du décret GBCP.

La reprogrammation effectuée en début d'année N+1, à la suite du vote du budget initial, intègre les éventuelles modifications issues du vote du budget, et prend également en compte les demandes de reports, pour la part des dépenses prévues, non exécutées en fin d'exercice.

Ces demandes de reports (en AE ou CP) doivent être approuvées par l'organe délibérant[25].

Le cas particulier des reports des EPSCP est traité dans l'annexe relative aux opérations pluriannuelles.

S'agissant des ressources de l'organisme[26], un budget rectificatif est nécessaire dans les cas suivants :

- variation à la baisse des ressources prévues, dans la mesure où elle a un impact sur la capacité de l'organisme à payer et peut ainsi nécessiter une révision du niveau initial des autorisations de dépenses afin de maintenir l'équilibre financier tel que voté dans le tableau d'équilibre financier ;
- variation à la hausse des ressources dans le cas où l'organisme souhaite utiliser ces ressources supplémentaires en autorisant de nouvelles dépenses sur l'exercice (cette hausse de ressources sera alors intégrée au tableau d'équilibre financier dans le cadre du budget rectificatif rendu nécessaire par la volonté d'augmenter les crédits budgétaires en dépenses).

Une variation de ressources à la hausse par rapport au budget voté, dès lors qu'aucune nouvelle dépense n'est prévue, sera portée à la connaissance de l'organe délibérant au plus tard à l'occasion du vote du compte financier.

Pour les EPST, les dispositions spécifiques de l'article 9 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002 modifié s'appliquent pleinement.

[25] Pour les EPSCP et les EPST, les reports sont réalisés après approbation du contrôleur budgétaire ; l'organe délibérant en est informé lors du premier budget rectificatif de l'exercice.

[26] Les ressources de l'organisme sont constituées de l'ensemble des encaissements budgétaires et non budgétaires ainsi que du disponible en trésorerie.

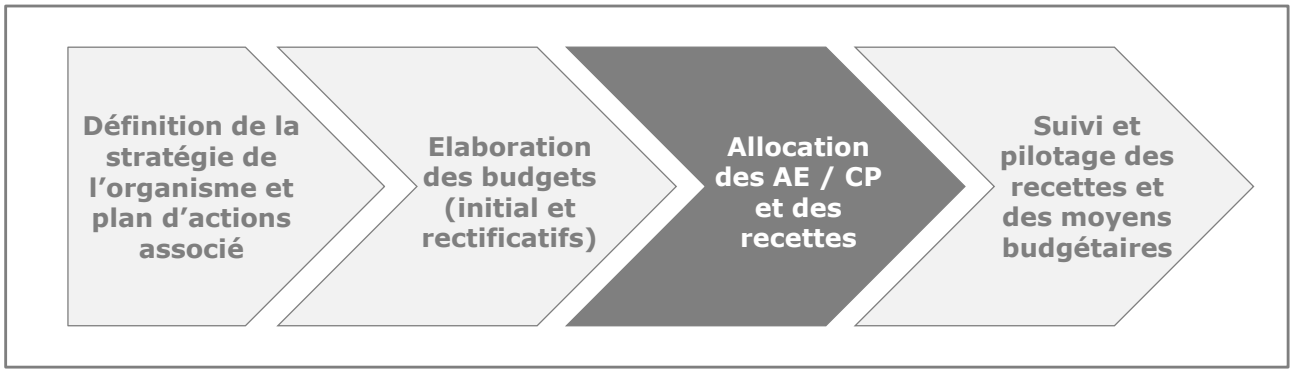
Présentation-type d'un budget rectificatif

La présentation du budget rectificatif et les états budgétaires associés sont détaillés dans le recueil des règles budgétaires des organismes (partie n°2 « cadre budgétaire »).

L'adoption des budgets rectificatifs

L'adoption des budgets rectificatifs est détaillée dans le recueil des règles budgétaires des organismes.

4.4 Allocation et mise à disposition des moyens budgétaires et des recettes



Le processus d'allocation et de mise à disposition des moyens budgétaires a pour finalité de permettre l'exécution des dépenses avec le niveau de performance attendu par l'organisme et sous contrainte budgétaire.

R Il est recommandé d'indiquer aux structures en charge de l'émission des titres de recettes leurs prévisions de recettes, sans obligation de réalisation et sans limitativité. Cette allocation permet d'améliorer le suivi et le pilotage de l'ensemble de la chaîne de recettes.

4.4.1 Processus d'allocation initiale des moyens budgétaires et des prévisions de recettes

L'allocation initiale des moyens budgétaires et des recettes au sein de l'organisme est réalisée sur la base du budget voté. L'organisme la répercute sur l'ensemble de l'organisation budgétaire. La phase d'allocation démarre ainsi lorsque le budget est exécutoire.

Le processus d'allocation initiale ou de réallocation des moyens budgétaires et des recettes se traduit par une répartition des recettes et des dépenses prévisionnelles.

4.4.1.1 Allocation initiale des prévisions de recettes

L'allocation des prévisions de recettes consiste à :

1. inscrire les prévisions de recettes au niveau de l'organisme ;
2. le cas échéant, notifier les prévisions de recettes aux différentes structures de l'organisme en charge de l'émission des titres de recette.

L'allocation des recettes consiste à ventiler les prévisions de recettes selon les structures en charge de l'émission des titres. Elle donne lieu à fixation d'objectifs de recette pour l'ordonnateur. Elle ne donne pas lieu à la fixation d'objectifs de recouvrement ou d'encaissement pour le comptable.

4.4.1.2 Allocation initiale des AE/CP

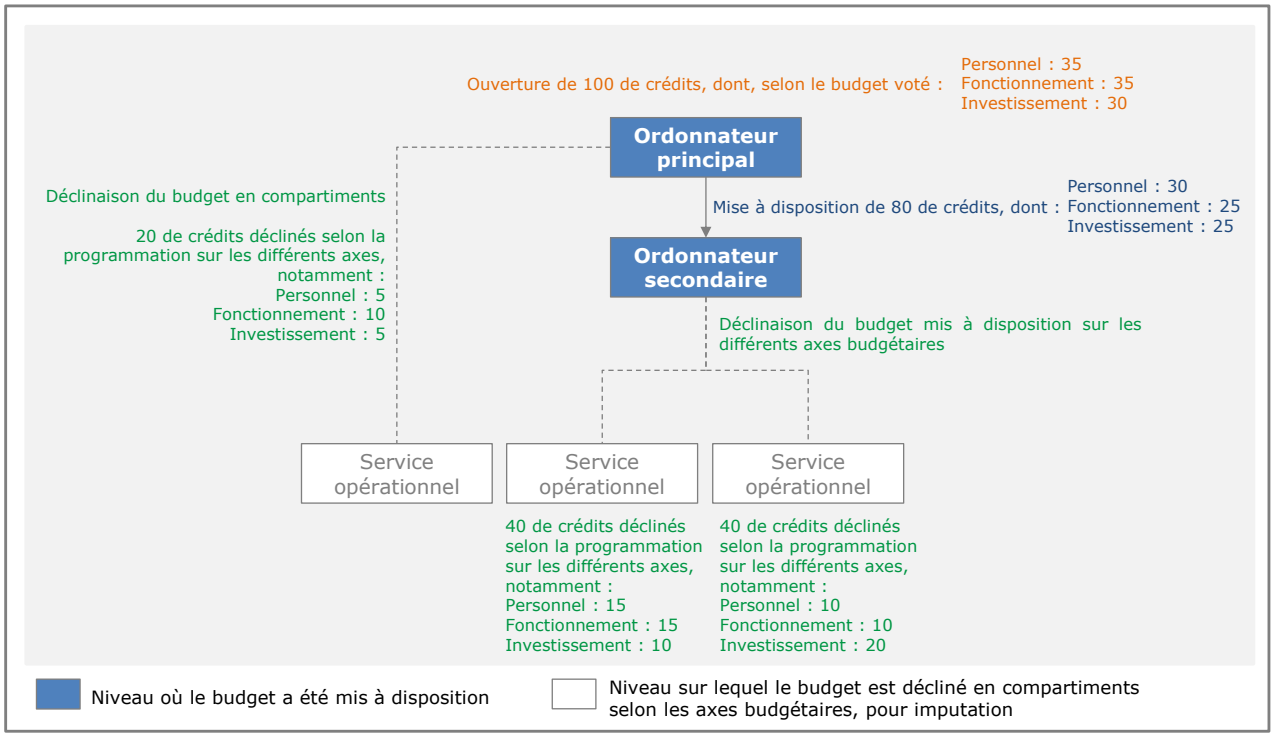
L'allocation initiale des AE/CP consiste à :

1. ouvrir les crédits budgétaires (AE et CP) au niveau de l'organisme ;
2. mettre à disposition le budget voté aux différentes structures composant l'organisme de manière partielle ou totale (au niveau pertinent) pour la gestion N.

La mise à disposition est l'acte permettant aux structures bénéficiaires d'une allocation de moyens budgétaires d'engager et de payer de façon effective.
Dans une logique de pilotage par les AE, la totalité des crédits (AE et CP) doit donc être mise à disposition afin de favoriser au maximum l'autonomie de gestion et la fongibilité des crédits.

Les mises à disposition partielles doivent ainsi rester exceptionnelles.

Il est également déconseillé d'allouer ou de créer des « micro-compartiments » ; aussi les critères de limitativité ne sont-ils généralement jamais définis au-delà des centres de responsabilité budgétaire et si possible uniquement sur les enveloppes ou sous-enveloppes votées (la destination et l'opération restant indicatives).
La mise à disposition du budget voté aux structures composant l'organisme doit respecter l'arborescence de l'organisme, en prenant comme point de départ l'ordonnateur principal.



EXEMPLE D'ALLOCATION DES CREDITS (EN AE OU EN CP) POUR UN ORGANISME AVEC UN ORDONNATEUR PRINCIPAL ET UN ORDONNATEUR SECONDAIRE

Les services opérationnels n'ont pas de crédits mis à disposition (en vue de répartition de crédits ou de constitution de compartiments budgétaires), ils peuvent être habilités à imputer leurs dépenses sur les compartiments qui leur correspondent. Les contrôles limitatifs ne s'exercent pas à leur niveau, mais uniquement au niveau des CRB.

4.4.1.3 Réallocations

Les aléas de gestion ou les changements de stratégie en cours d'année nécessitent (outre la modification de la programmation initiale) des réallocations de crédits.
Les réallocations peuvent également provenir de mouvements de crédits au sein du budget de l'organisme.
Les réallocations sont contraintes par les enveloppes votées et doivent rester en cohérence avec la programmation.

Les virements à l'intérieur d'une enveloppe (infra-enveloppe)

Les virements au sein d'une même enveloppe budgétaire sont réalisés librement dans le cadre de l'autonomie de gestion, et ne donnent pas lieu au vote d'un budget rectificatif, mais doivent rester cohérents avec la programmation.

Les virements entre enveloppes

Les virements de crédits budgétaires d'une enveloppe à une autre impliquent la préparation d'un budget rectificatif (associé à une reprogrammation), voté et approuvé dans les mêmes conditions que le budget initial (sauf pour les budgets rectificatifs d'urgence[27], dans le cadre de la fongibilité asymétrique et dans la limite du plafond défini pour l'exercice par l'organisme délibérant).
Après vote du budget rectificatif, les modifications sont rendues effectives à travers une réallocation des crédits.

La fongibilité asymétrique

Le redéploiement de crédits budgétaires des enveloppes de fonctionnement, d'investissement ou d'intervention vers l'enveloppe de personnel n'est pas possible.

Le redéploiement de crédits budgétaires de l'enveloppe de personnel vers les enveloppes de fonctionnement, d'intervention et d'investissement est possible dans la limite d'un plafond préalablement défini pour chaque exercice. L'organe délibérant peut autoriser l'ordonnateur à utiliser les crédits de l'enveloppe de personnel pour abonder les autres enveloppes de dépenses, sous condition (avis préalable du contrôleur budgétaire).

Ces mouvements budgétaires doivent être présentés pour information à l'organe délibérant.
L'exercice de la fongibilité asymétrique doit être réalisée en cohérence avec :

- une reprogrammation budgétaire des enveloppes budgétaires (AE et CP) correspondantes ;
- une réallocation des AE et CP correspondants.

4.4.1.4 Allocation provisoire

Le budget non exécutoire donne lieu à ouverture d'AE et de CP pour les opérations de dépenses strictement nécessaires à la continuité des activités, dans la limite du budget initial de l'exercice précédent.
Dans ce cas, il est nécessaire d'allouer les moyens budgétaires afin de permettre l'exécution de ces opérations. Mais les allocations qui en découlent sont réalisées à titre provisoire. Elles sont validées à l'occasion de la plus proche réunion de l'organe délibérant, et sont amenées de façon certaine à être modifiées après le vote du budget initial.

[27] Les budgets rectificatifs d'urgence donnent lieu à réallocation avant vote par l'organe délibérant. Ils sont abordés dans le paragraphe *infra* relatif aux opérations particulières.

Les systèmes d'information

Le système d'information doit permettre de tracer l'ensemble des mouvements d'allocation et de pouvoir justifier le montant réalloué à partir de tous les mouvements historiques.

4.4.2 Détail opérationnel du processus d'allocation

4.4.2.1 L'imputation des allocations

A la suite du vote de chacun des budgets (initial et rectificatifs), une allocation ou une réallocation de crédits est effectuée jusqu'au niveau des centres de responsabilité budgétaire (niveaux ordonnateurs secondaires ou délégués).

L'allocation consiste en l'ouverture et la mise à disposition de crédits en AE et CP au croisement des axes budgétaires pertinents choisis par l'organisme : nature, destination, et, le cas échéant, opération et organisation budgétaire.
Dans le cas où l'allocation des crédits mouvemente les axes retenus par l'organisme pour la tenue de la comptabilité budgétaire, elle donne lieu à des écritures de comptabilité budgétaire.

L'allocation des prévisions de recettes est également réalisée suivant les axes budgétaires retenus par l'organisme.

4.4.2.2 Le niveau d'allocation au sein de l'organisme

L'allocation des moyens budgétaires se fait à la maille organisationnelle pertinente, en fonction des règles d'organisation et de pilotage propres à chaque organisme. Cependant, il est conseillé de situer le dernier échelon répartissant et mettant à disposition les crédits alloués au niveau du centre de responsabilité budgétaire (niveau ordonnateur secondaire, voire délégué).

4.4.2.3 Les critères de limitativité

Les contrôles limitatifs par enveloppes (natures budgétaires) sont obligatoires au niveau de l'organisme public[28].

Toutefois, la limitativité peut être définie à des niveaux plus détaillés (sous-enveloppes ou combinaison de la nature avec les autres axes budgétaires).
En ce qui concerne l'axe « Organisation budgétaire », la limitativité des compartiments budgétaires alloués peut être fixée jusqu'au niveau des centres de responsabilité budgétaire.

Pour ce faire, à la suite de l'allocation des crédits, un CRB peut définir des contrôles limitatifs au croisement des axes budgétaires sur lesquels il est habilité (nature, destination, opération). Il doit toutefois éviter de constituer des compartiments budgétaires limitatifs sur tous les axes (par destination notamment), ou à des niveaux trop fins (par services opérationnels par exemple) afin de conserver des leviers de pilotage.

Dans le cas d'organismes simples, l'allocation est généralement très centralisée : la limitativité est uniquement placée au niveau des trois ou quatre enveloppes par nature.

La décision de définir des niveaux limitatifs détaillés (par nature, organisation budgétaire, opération) est du ressort de l'organisme.

[28] Article 178 du décret GBCP.

Toutefois, il est recommandé :

- de recourir préférentiellement à la programmation pour le suivi détaillé de l'exécution, sans définition de compartiments budgétaires limitatifs ;
- de ne pas fixer de critères limitatifs à des niveaux trop fins, quel que soit l'axe de programmation concerné, afin de favoriser le pilotage et de conserver une certaine autonomie de gestion ;
- de définir des compartiments limitatifs plus agrégés pour les CP que pour les AE, notamment dans le cas de la mise en œuvre de services facturiers, afin de ne pas bloquer les paiements.

Exemple d'impact de la constitution de compartiments limitatifs à des niveaux trop fins

Lorsque les compartiments limitatifs sont définis à une maille trop détaillée, il peut être nécessaire en début d'exercice d'attendre la mise à disposition des crédits issus des reports sur ces compartiments afin de pouvoir procéder à des engagements juridiques (c'est en particulier le cas de marchés qui n'ont pu être engagés en fin d'exercice précédent et dont le montant ne peut être couvert par les AE mises à disposition en début d'exercice sur les compartiments considérés).
Il est donc essentiel de ne pas constituer de compartiments budgétaires limitatifs à des niveaux trop fins si l'on veut éviter un blocage des engagements.
L'absence de compartiments détaillés permettra de procéder aux engagements nécessaires (certes sur des AE non prévues à cet effet, mais qui seront complétées lors du BR suivant par les AE reportées). La fongibilité des crédits permet ainsi de garantir l'efficience de la gestion.

Dans le cas des CP la même problématique peut être encore plus critique, dans la mesure où des intérêts moratoires pourraient être dus, faute de paiement dans les délais contractuels. C'est le pilotage des CP qui doit se substituer aux compartiments limitatifs sur les CP.

Les systèmes d'information

Les systèmes d'information doivent permettre d'allouer les crédits sur les principaux critères budgétaires en fonction des besoins de l'organisme public.
Les écritures de comptabilité budgétaire correspondantes (par nature et destination) doivent satisfaire aux règles habituelles de tenue d'une comptabilité (traçabilité, auditabilité).

Les mouvements budgétaires ne faisant pas l'objet d'écritures en comptabilité budgétaire[29] doivent également pouvoir être retracés dans le système d'information.

L'ensemble des crédits AE et CP alloués doivent pouvoir être justifiés à tout moment par l'ensemble des mouvements budgétaires réalisés au cours de l'exercice.
La limitativité des crédits AE et CP au niveau des enveloppes (ou sous-enveloppes) votées doit être garantie.

[29] Voir fascicule comptabilités du présent DPG.

4.5 La maîtrise des risques budgétaires

4.5.1 La maîtrise des risques budgétaires relatifs à la programmation

Le risque principal dans la réalisation du processus de programmation budgétaire est l'absence de maîtrise de la soutenabilité budgétaire. Il convient donc lors des différentes phases de ce processus de veiller à :

- la bonne prise en compte des orientations stratégiques ;
- la bonne prise en compte des règles de budgétisation et de consommation des AE et CP ;
- la qualité des données intégrées dans la programmation ;
- la bonne prise en compte des modifications de ressources.

4.5.2 La maîtrise des risques budgétaires relatifs à l'allocation

Le risque principal dans la réalisation du processus d'allocation des moyens budgétaires et des recettes est l'absence de maîtrise de la soutenabilité budgétaire des actes de programmation et d'allocation. Il convient donc lors des différentes phases de ce processus de veiller à :

- l'optimisation de la gestion budgétaire des ressources (crédits en AE, en CP et emplois) ;
- offrir une bonne visibilité aux responsables budgétaires et opérationnels afin qu'ils puissent anticiper ou être très réactifs face aux aléas ;
- la qualité du suivi, de l'analyse et de la prévision de l'exécution afin que les responsables budgétaires puissent identifier des marges de manœuvre ou des dérapages potentiels ;
- la gestion du calendrier des ressources externes (financements de l'État, conventions, etc.) ;
- la bonne articulation entre les rôles et l'association de tous les acteurs concernés aux travaux de programmation budgétaire.

5 VARIANTES

5.1 Service à comptabilité distincte (SACD)

La nature des missions d'un organisme ou son organisation particulière peuvent conduire à créer des services ayant une comptabilité distincte de la comptabilité générale de l'organisme.
Ces services sont dotés d'un cadre comptable complet, à l'exception notable des comptes de disponibilités (hormis le cas où le SACD est doté d'un agent comptable secondaire).

Cette organisation a pour objectif de dégager un résultat propre pour le service. Le résultat et les réserves sont intégrés respectivement au résultat et aux réserves globales de l'organisme principal afin de présenter les comptes de l'ensemble de l'organisme.

L'exécution des prévisions budgétaires d'un service à comptabilité distincte fait l'objet d'un compte-rendu financier spécifique qui fait toutefois partie du compte financier unique de l'organisme.
La création d'un SACD ne peut avoir pour objet une meilleure connaissance des coûts, celle-ci relevant du domaine de la comptabilité analytique.

En termes de processus budgétaire, les SACD sont intégrés à la budgétisation et, le cas échéant, à la programmation du budget de l'organisme. En revanche, leurs comptes sont présentés de façon séparée. Aussi en termes de présentation, l'organisme principal présente des états budgétaires globaux (tels que décrits précédemment) et un compte de résultat prévisionnel agrégé par SACD qu'il comporte.

5.2 Budgets annexes

La nature des missions d'un organisme ou son organisation particulière peuvent conduire à créer un cadre budgétaire distinct de celui du budget principal : il s'agit du budget annexe.

La création d'un tel cadre budgétaire doit être expressément prévue par le texte institutif de l'organisme.

Outre un cadre comptable complet (à l'exception des comptes de disponibilités) prenant la forme d'un service à comptabilité distincte, le budget annexe est voté de manière distincte par l'organe délibérant de l'organisme selon les mêmes modalités que le budget principal.

Les crédits qu'il prévoit ont donc un caractère limitatif et l'exécution des prévisions budgétaires en dépenses et en recettes fait partie des documents composant le compte financier conformément aux articles 211 et 212 du décret GBCP.

Lors du vote du budget principal et du (des) budget(s) annexe(s), l'organisme doit produire les tableaux selon les modalités précisées ci-dessous.
Présentation de la version consolidée (budget principal et budget annexe) ainsi que du détail du budget principal et du budget annexe pour les tableaux suivants :

- tableau 2 : autorisations budgétaires ;
- tableau 6 : situation patrimoniale ;
- tableau 7 : plan de trésorerie ;
- tableau 8 : opérations sur recettes fléchées ;
- tableau 9 : opérations pluriannuelles ;

Présentation du détail du budget principal et du budget annexe pour le tableau 3 : dépenses par destination (obligatoire) et recettes par origine (facultatif) (pas de consolidation possible car les destinations sont différentes a priori) ;
Présentation de la version consolidée uniquement (budget principal et budget annexe) pour les tableaux suivants :

- tableau 4 : équilibre financier : présentation de la version consolidée (budget principal et budget annexe). Le solde budgétaire doit faire apparaître une décomposition du solde budgétaire (budget principal, budget annexe...) ;
- tableau 10 : tableau de synthèse budgétaire et comptable : présentation de la version consolidée.

6 OPERATIONS PARTICULIERES

6.1 Budget rectificatif d'urgence[30]

En cas d'urgence avérée, et si l'organe délibérant ne peut se réunir à une date suffisamment proche, un budget rectificatif d'urgence (BRU) peut être autorisé par l'autorité chargée du contrôle de l'organisme, en accord avec le président de l'organe délibérant et les ministères de tutelle.

Le BRU fait l'objet d'une approbation dans les formes réglementaires au cours de la plus proche réunion de l'organe délibérant.

L'élaboration du BRU consiste donc à :

- préparer le BRU ;
- consulter les tutelles ;
- recueillir l'autorisation du BRU par le contrôleur budgétaire ou les autorités de tutelle en cas d'absence du contrôleur budgétaire ;
- faire approuver le BRU dans les formes règlementaires (à la prochaine réunion de l'organe délibérant).

Les dispositions relatives aux budgets rectificatifs d'urgence ne sont pas applicables pour les EPSCP, pour lesquels le conseil d'administration peut déléguer au président ou au directeur de l'établissement le pouvoir d'adopter des décisions modificatives du budget (article R.719-74 du code de l'éducation).

6.2 Budget non exécutoire

Le budget est exécutoire lorsqu'il est voté et approuvé.

Dans les cas particuliers suivants, le budget est non exécutoire :

- absence de vote du budget initial par l'organe délibérant à la date d'ouverture de l'exercice auquel il se rapporte ;
- désapprobation par les tutelles d'un budget régulièrement voté par l'organe délibérant ;
- absence d'approbation expresse du budget initial quand le délai d'approbation tacite court au-delà de la date d'ouverture de l'exercice.

Lorsque le budget n'est pas adopté par l'organe délibérant ou n'a pas été approuvé par les autorités de tutelle à la date de l'ouverture de l'exercice, l'ordonnateur peut être autorisé par ces autorités à exécuter temporairement les opérations de recettes et de dépenses strictement nécessaires à la continuité des activités, dans la limite du budget initial de l'exercice précédent[31].

Les autorisations sont ouvertes à titre provisoire et sont soumises à la ratification dans une délibération présentée à l'occasion de la plus proche réunion de l'organe délibérant.

Pour les EPSCP, lorsque le budget n'est pas exécutoire le 1er janvier de l'exercice, les opérations de recettes et de dépenses sont effectuées temporairement sur la base de 80 % du budget de l'exercice précédent, déduction faite, le cas échéant, pour le budget principal, des crédits affectés à des dépenses non renouvelables.
Le recteur d'académie, chancelier des universités, ou, pour les établissements qui lui sont directement rattachés, le ministre chargé de l'enseignement supérieur peut décider qu'une partie du budget correspondant

[30] Article 177 du décret GBCP.
[31] Article 176 du décret GBCP.

au budget principal ou au budget annexe ou au budget d'une fondation est exécutoire (article R.719-76 du code de l'éducation).

6.3 Blocage de crédits et suspension de l'exécution

Les blocages de crédits et la suspension de l'exécution ne donnent pas lieu à écriture de comptabilité budgétaire. En effet, il s'agit de dispositifs de gestion budgétaire qui ont pour objet de diminuer le disponible, sans impact sur la comptabilité budgétaire.

6.3.1 Blocage pour aléas

Le blocage permet, en début d'exercice, de conserver des crédits afin de couvrir d'éventuels aléas de gestion.
Les crédits bloqués ne peuvent pas être réalloués au-delà du niveau de l'ordonnateur principal ni exécutés. Le blocage ne peut être réalisé qu'au niveau central.
Les blocages pour aléas peuvent être constitués en AE et/ou en CP, de façon indépendante.
Il est envisageable d'effectuer un blocage sur l'une des trois ou quatre enveloppes seulement, sur plusieurs d'entre elles ou sur toutes en même temps.

Dans une logique de pilotage et de gestion budgétaire, il est recommandé de limiter les blocages au niveau de l'ordonnateur principal et des ordonnateurs secondaires.
La validation de l'ordonnateur principal est nécessaire pour rendre le blocage effectif.

6.3.2 Blocage pour régies d'avance

Un blocage peut être effectué pour l'ensemble des régies d'avance de l'organisme, afin de pouvoir couvrir à tout moment la reconstitution de l'avance.
Le blocage est réalisé pour la totalité du montant des régies d'avance. Il doit être réalisé en AE et en CP, en effet les reconstitutions de régie sont effectuées par des demandes de paiement sans engagement ni service fait préalables, elles consomment donc AE et CP.
S'il y a blocage, celui-ci peut être débloqué en cas de pénurie ou en tout état de cause, lors de la dernière reconstitution de l'exercice.

6.3.3 Suspension de l'exécution en AE ou en CP

La suspension de l'exécution est une mesure d'urgence permettant de faire face, dans des cas extrêmes, à une insuffisance de crédits ou à un incident grave de gestion (par exemple, défaut d'une recette importante ou problème de trésorerie, en attendant la reprogrammation et/ou le vote d'un budget rectificatif).

Il est envisageable d'effectuer une suspension sur l'une des trois ou quatre enveloppes seulement, sur plusieurs d'entre elles ou sur toutes en même temps. La suspension peut également porter sur la totalité d'un ou de plusieurs compartiments budgétaires. Elle est effectuée en AE et/ou en CP et a pour conséquence de rendre impossible la consommation des AE et des CP ayant fait l'objet de la suspension.
La suspension est généralement réalisée au niveau central, par l'ordonnateur principal, mais peut également l'être au niveau des CRB. La validation de l'ordonnateur principal est alors nécessaire pour rendre la suspension effective.

La suspension peut également résulter d'une décision de l'autorité de contrôle de l'organisme qui considèrerait nécessaire de suspendre la gestion à hauteur d'une certaine quotité (hors activités nécessaires à la continuité du fonctionnement de l'organisme).

7 PROCESSUS SIMPLIFIE

La simplification du processus doit être discutée au sein de chaque organisme qui souhaite l'appliquer avec le contrôleur budgétaire.

Les voies de simplification peuvent porter sur les aspects suivants du processus de programmation et d'allocation :

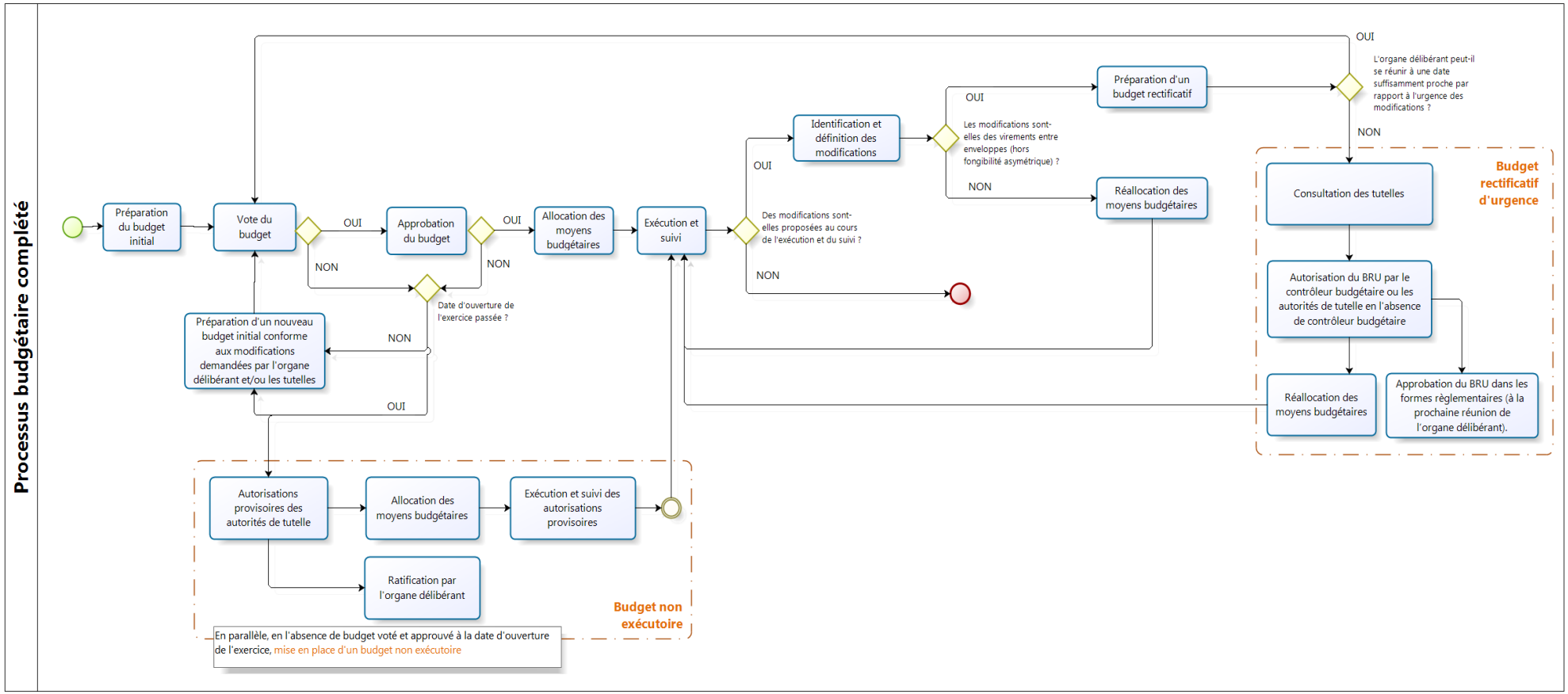
- **un nombre restreint d'axes budgétaires :** ce facteur de simplification est particulièrement adapté aux organismes de taille modeste ; en effet, ils n'ont pas nécessairement d'opérations, et leur organisation comporte un nombre limité de niveaux (ordonnateur principal seul en charge du budget et de son exécution par exemple) ; ainsi les axes « Opération » et « Organisation budgétaire » sont souvent inutiles ;
- un nombre restreint de niveaux d'organisation budgétaire ;
- un processus de programmation simplifié :
    - niveau de programmation moins détaillé,
    - programmation au niveau des trois ou quatre enveloppes seulement, sans détail autre, avec la seule indication des destinations,
    - fréquence de programmation infra-annuelle moindre, ou en cas de nécessité.

Dans les organisations simples, où le pilotage s'effectue directement au niveau de l'ordonnateur principal, le processus de programmation est généralement réalisé directement par l'ordonnateur principal, éventuellement avec les services opérationnels.

Pour les organismes de taille modeste, un dispositif simplifié de mise en œuvre du décret GBCP peut être accordé à l'organisme selon les critères définis dans le recueil des règles budgétaires des organismes (volet « Dépenses / Dépenses sans engagement préalable »).[32]

[32] Les simplifications possibles sont liées à des modalités d'organisation spécifiques et pour des natures de dépenses et des montants sans enjeux pour l'organisme.
L'ensemble du décret doit s'appliquer. Toutefois, des simplifications des processus précédemment décrits peuvent être envisagées, tout en respectant les principes sous-tendus par le décret pour les organismes qui satisferont aux critères et selon les modalités définies dans l'annexe du présent DPG.

8 VUE D'ENSEMBLE COMPLETEE



9 RESTITUTIONS

9.1 Restitutions de programmation et de gestion

Le système d'information doit au moins permettre d'effectuer un suivi de la programmation et de l'exécution et de tracer l'historique des recettes et des dépenses réalisées.
Il doit permettre de suivre l'ensemble des mouvements d'exécution, de façon détaillée et agrégée, ainsi que l'ensemble des mouvements impactant le montant du disponible (notamment blocages et suspensions, etc.).

Le système d'information devrait par exemple permettre aux organismes d'obtenir les restitutions suivantes :

- restitutions relatives aux budgets :
  - consultation du dernier budget voté,
  - comparaison des versions du budget détaillées ou agrégées (entre budget initial et budget rectificatif, entre deux budgets rectificatifs, par rapport aux années antérieures, etc.),
  - ajustements effectués dans le cadre de la fongibilité à l'initiative de l'ordonnateur (infra-enveloppes) et de la fongibilité asymétrique ;
- restitutions relatives à la programmation elle-même :
  - consultation de la programmation en cours (en AE, en CP, en cohérence, en pluriannuel et infra-annuel, agrégée, détaillée, etc.),
  - comparaison des versions de programmation détaillées ou agrégées (de l'année en cours, par rapport aux années antérieures, simulations, etc.),
  - échéanciers de CP ;
- restitutions de comparaison entre la programmation et l'exécution, en détail (par axes détaillés) et agrégées (par CRB) :
  - AE programmées, AE engagées,
  - CP programmés, CP payés,
  - recettes programmées, recettes encaissées ;
- restitutions relatives à l'allocation :
  - consultation de l'allocation en cours (en AE, en CP, agrégée, détaillée, etc.),
- suivi des mouvements d'allocation : comparaison des versions d'allocation détaillées ou agrégées ;
- restitutions de comparaison entre l'allocation et l'exécution, en détail (par axes détaillés) et agrégées (par CRB) :
  - AE allouées, AE engagées,
  - Restes à payer,
  - CP alloués, CP payés,
  - recettes allouées, recettes encaissées.

9.2 Présentation du budget

Le budget comprend[33] :

- les autorisations budgétaires (autorisations d'emplois, AE, CP et des prévisions de recettes de l'exercice) ainsi que le solde budgétaire en résultant ;
- un tableau présentant l'équilibre financier résultant du solde budgétaire et des opérations de trésorerie[34];
- un compte de résultat prévisionnel et un état prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale en droits constatés.

Le budget de l'organisme doit être présenté sur des bases sincères. Le dossier de présentation d'un budget comprend à minima les documents suivants :

- une note de présentation de l'ordonnateur ;
- les tableaux budgétaires.

Le contenu du dossier peut être complété pour tenir compte des particularités et enjeux de chaque organisme.

9.2.1 La note de présentation

Le budget est accompagné d'une note de présentation établie par l'ordonnateur, de manière à éclairer les membres de l'organe délibérant sur les raisons et les conséquences des décisions soumises à leur approbation. Elle renseigne sur les principaux raisons de l'écart entre le solde budgétaire et le compte de résultat prévisionnel agrégé.

9.2.2 Les tableaux budgétaires

Le dossier de présentation du budget comprend obligatoirement l'ensemble des documents suivants :

Les tableaux soumis au vote de l'organe délibérant :

- le tableau des autorisations d'emplois ;
- le tableau des autorisations budgétaires ;
- le tableau d'équilibre financier ;
- le tableau de la situation patrimoniale (compte de résultat prévisionnel agrégé, capacité d'autofinancement et état prévisionnel de la situation patrimoniale en droits constatés agrégé).

Les tableaux présentés pour information à l'organe délibérant pour éclairer et justifier les tableaux soumis au vote :

- le tableau des dépenses par destination ;
- le tableau des opérations sur recettes fléchées ;
- le tableau des opérations pour comptes de tiers ;
- le plan de trésorerie ;
- le tableau de synthèse budgétaire et comptable ;
- le tableau des opérations pluriannuelles par nature.

[33] Article 175 du décret GBCP.
[34] Article 196 du décret GBCP.

Tous les documents présentés ci-après figurent en annexes. La forme et le contenu de ces tableaux sont définis dans le recueil des règles budgétaires des organismes.

Pour des raisons de simplification et de lisibilité des formats, les maquettes présentées ne font pas apparaître les différentes étapes de la prévision (budget initial, budgets rectificatifs) ni de l'exécution. Cependant, les systèmes d'informations doivent être en capacité de présenter ces différentes étapes avec les écarts autant que de besoin pour l'organisme que ce soit pour présentation à son organe délibérant, à ses autorités de tutelle et de contrôle ou pour son propre pilotage interne.

Lorsque les données sont présentées par enveloppe, l'organisme peut affiner le niveau de détails selon ses besoins propres ou les besoins de reporting externe. De manière générale l'ensemble des axes de programmation (nature, destination, organisation, opérations, budget initial, rectificatif, compte financier, etc) doivent pouvoir être croisés et restitués selon les besoins internes ou externes.

9.2.2.1 Les tableaux soumis au vote de l'organe délibérant

Tableau des autorisations d'emplois

Les organismes produisent, parmi les documents budgétaires soumis au vote de l'organe délibérant, un tableau faisant apparaître l'ensemble des emplois rémunérés par l'organisme et/ou l'ensemble des emplois en fonction dans l'organisme et rémunérés par d'autres personnes morales. Ces emplois sont présentés en ETP et ETPT.
L'ensemble des emplois rémunérés par l'organisme constitue la base à partir de laquelle a été calculée la prévision de masse salariale.

Tableau des autorisations budgétaires

C'est ce tableau qui comporte en particulier le caractère limitatif des crédits en dépenses. En outre, il permet à l'organisme, ses tutelles ou son organe délibérant de disposer d'une visibilité pluriannuelle avec la présentation simultanée des autorisations d'engagement et des crédits de de paiement de l'année. Le différentiel permet d'identifier le reste à payer prévisionnel sur les exercices ultérieurs et d'en déterminer le caractère soutenable pour l'organisme. Ce tableau est utilement complété par le tableau des opérations pluriannuelles à produire obligatoirement pour information et décrit plus loin.

Ce tableau comporte :

- En dépense, un détail correspondant aux trois ou quatre enveloppes par nature limitatives qui s'imposent aux organismes ainsi que la ou les enveloppes « contrats de recherche ». Celles-ci peuvent être prévues dans le budget des organismes par décision du ministre chargé du budget. Par ailleurs, elles sont, tout comme les enveloppes par nature, limitatives. En leur sein, les crédits sont également répartis en sous-enveloppes par nature (personnel / fonctionnement / investissement), ceux relatifs au personnel étant limitatifs. En recette, la distinction entre recettes globalisées et recettes fléchées s'impose aux organismes. En leur sein, le niveau de détail peut être plus fin que celui présenté ici, en fonction des besoins de l'organisme.

Le solde budgétaire traduit :

- en prévision : l'écart entre les CP inscrits au budget et les prévisions de recettes ;
- en exécution : l'écart entre les consommations de CP (ou dépenses décaissées) et les recettes encaissées.

Le solde budgétaire, positif (excédent) ou négatif (déficit), n'intègre pas les opérations de trésorerie, par définition « non budgétaires », recensées dans le tableau d'équilibre financier.
L'évaluation des dépenses et des recettes dans le tableau des autorisations budgétaires est effectuée sur une base sincère.

Ces circonstances particulières peuvent notamment être liées à l'exécution d'opérations sur recettes fléchées qui feront l'objet :

- d'une justification dans le tableau de suivi des opérations sur recettes fléchées ;
- d'une information spécifique au sein du tableau d'équilibre financier.

Au sein de l'enveloppe de personnel doit impérativement être identifié le montant de contribution employeur au CAS pensions. L'organisme doit veiller au stade du budget initial ou en budget rectificatif à la qualité de cette prévision en fonction de l'évolution des effectifs concernés, de leur rémunération et du taux de la contribution.

Tableau d'équilibre financier

Le tableau d'équilibre financier retrace :

- les moyens financiers de couverture d'un solde budgétaire déficitaire par l'excédent résultant des opérations de trésorerie ;
- ou les moyens d'utilisation d'un solde budgétaire excédentaire.

Sont exclusivement retracés dans ce tableau :

- le solde résultant du tableau des autorisations budgétaires précédent (solde budgétaire) ;
- les opérations de trésorerie « non budgétaires » qui n'apparaissent pas dans le tableau des autorisations budgétaires.

Cet état permet d'appréhender l'ensemble des enjeux de financement, que ce soit par prélèvement (ou abondement) sur les disponibilités ou recours à l'emprunt (ou remboursement).
Dans le cas d'une variation négative de trésorerie, cette dernière doit être rapprochée de la situation bilancielle de l'organisme (ou du niveau de trésorerie présenté pour information dans le tableau complémentaire du compte de résultat et du tableau de financement agrégé prévisionnel) ; en effet, un budget présentant un prélèvement sur la trésorerie ne peut, en aucun cas, être considéré comme soutenable si le niveau de trésorerie ne permet pas de faire face à cette prévision de prélèvement.

Le tableau d'équilibre financier comprend, d'un côté les besoins de financement, de l'autre les financements. Un solde budgétaire déficitaire, un remboursement d'emprunt (en capital), un nouveau prêt (capital), une restitution de dépôt / cautionnement ou un décaissement non budgétaire (pour compte de tiers ou pour compte propre) sont constitutifs de besoins de financement. Un excédent budgétaire, l'encaissement d'un emprunt (en capital), le remboursement d'un prêt (capital), le versement d'un dépôt / cautionnement ou un encaissement non budgétaire (pour compte de tiers ou pour compte propre, s'agissant par exemple d'un encaissement non encore rapproché d'un ordre de recouvrer) permettent le financement des besoins. Les besoins sont les moyens d'utilisation des financements et, réciproquement, les financements sont les moyens de couvrir les besoins.
Pour la construction du tableau d'équilibre financier, les étapes sont les suivantes :

1. le solde budgétaire de l'exercice est reporté du tableau des autorisations budgétaires ; un déficit budgétaire constitue un besoin de financement tandis qu'un excédent est inscrit en « financements » ;
2. par la suite, il convient d'inscrire dans ce tableau :
   - Les montants (en capital) relatifs aux opérations sur emprunts : le décaissement des remboursements figurera en « besoins » et l'encaissement des nouveaux emprunts en « financements ». Il est à noter que les organismes divers d'administration centrale (ODAC) ne peuvent recourir aux emprunts de plus de douze mois ni émettre de titres de créances pour une durée équivalente. En effet, l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014 du 28 décembre 2010 dispose que : « Nonobstant toute disposition contraire des textes qui leur sont applicables, ne peuvent contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois, ni émettre un titre de créance dont le terme excède cette durée les organismes français relevant de la catégorie des administrations publiques centrales, au sens du règlement (CE) n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996

relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, autres que l'État, la Caisse d'amortissement de la dette sociale, la Caisse de la dette publique et la Société de prises de participation de l'État. Un arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget établit la liste des organismes auxquels s'applique cette interdiction ». L'arrêté du 28 septembre 2011 (NOR : BCRB1122027A), modifié par un arrêté du 6 septembre 2012 (NOR : EFIT1232347A), fixe la liste des organismes divers d'administration centrale ayant interdiction de contracter auprès d'un établissement de crédit un emprunt dont le terme est supérieur à douze mois ou d'émettre un titre de créance dont le terme excède cette durée.

- Les montants relatifs aux opérations sur prêts[35] : le décaissement correspondant au prêt figurera en « besoins » et l'encaissement des remboursements en « financement ». Si les encaissements et décaissements relatifs au capital n'ont pas d'impact budgétaire, en revanche les intérêts perçus constituent des recettes budgétaires.
- Les montants relatifs aux opérations gérées pour comptes de tiers (et donc exclus de du tableau des autorisations budgétaires) : il s'agit des opérations traitées, en comptabilité générale, uniquement en comptes de tiers que l'organisme réalise au nom et pour le compte d'autres tiers ; les décaissements pour comptes de tiers seront inscrits en « besoins » et les encaissements en « financements ». Les informations relatives aux opérations pour comptes de tiers, synthétisées, proviennent du tableau d'opérations pour comptes de tiers (présenté ultérieurement).
- Les montants relatifs aux encaissements et décaissements gérés en comptes de tiers par l'organisme pour son propre compte ; concernant les encaissements, il s'agit notamment des encaissements non encore rapprochés d'un ordre de recouvrer (caractère définitif de la recette pour l'organisme non encore établi et impossibilité de la rattacher à une catégorie de recette).

3. Ces éléments permettent de totaliser les opérations – budgétaires et non budgétaires – ayant un impact, positif et/ou négatif, sur la trésorerie de l'organisme. Par différence entre les deux, on détermine la variation nette de trésorerie sur l'exercice ; elle est soit positive, soit négative.

4. La dernière étape consiste à décomposer la variation de trésorerie. En l'absence d'opérations relatives à des recettes fléchées, la ligne relative à la trésorerie fléchée est sans objet ; la ligne relative à la trésorerie non fléchée reprend l'intégralité de la variation de trésorerie déterminée précédemment.

5. En cas d'opérations relatives à des recettes fléchées, il convient de reprendre dans le tableau le montant figurant au tableau d'opérations sur recettes fléchées, dans la colonne N et sur la ligne « solde budgétaire de l'exercice résultant des opérations fléchées » :
   - en abondement de la trésorerie fléchée (« besoins de financements »), s'il est positif ;
   - en prélèvement de la trésorerie fléchée (« financements ») s'il est négatif.

6. La différence entre la variation globale de trésorerie et la variation de la trésorerie fléchée permet de déterminer la variation de trésorerie disponible (non fléchée) à inscrire en abondement ou prélèvement.

A noter : la variation de trésorerie de l'organisme représente la variation sur l'exercice de l'ensemble des comptes de classe 5. La trésorerie comprend donc naturellement les dépôts de fonds au Trésor et éventuels autres avoirs bancaires mais également les montants détenus dans les différentes caisses de l'organisme, notamment s'agissant d'éventuelles régies et agences comptables secondaires. Les éventuelles valeurs mobilières de placement détenues par l'organisme sont également constitutives de sa trésorerie.

[35] : les avances remboursables sont assimilées à des prêts.

Tableau de la situation patrimoniale

Le compte de résultat et le tableau de financement prévisionnel agrégé sont établis conformément au principe de constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale. Ils présentent les conséquences sur le résultat et la situation patrimoniale de l'organisme des opérations associées aux autorisations budgétaires en AE et CP ainsi qu'aux recettes, au même niveau de détail ou de regroupement que la présentation des dépenses et des recettes du tableau des autorisations budgétaires.
Par ailleurs, ils apportent une vision complémentaire au tableau des autorisations et du solde budgétaire quant à la situation de l'organisme. Le compte de résultat intègre notamment des charges et produits calculés qui sont, par définition, sans impact sur le solde budgétaire de l'exercice, mais néanmoins susceptibles d'en avoir sur les soldes budgétaires ultérieurs (l'amortissement et la dépréciation traduisent la perte de valeur des immobilisations de l'organisme qui génèreront ultérieurement un besoin de renouvellement des investissements, les provisions pour risques sont susceptibles de décaissements au moment où le risque envisagé se réalisera).
L'organe délibérant doit donc procéder à un examen approfondi du compte de résultat et du tableau de financement abrégé prévisionnel pour lui permettre de voter le tableau des autorisations budgétaires avec un éclairage complémentaire en droits et obligations constatés.

Le compte de résultat prévisionnel agrégé

Il décrit l'activité courante de l'organisme pour l'exercice considéré. Il regroupe l'ensemble des opérations ayant une incidence sur le résultat comptable ou patrimonial de l'exercice, à savoir l'intégralité des produits (comptes de classe 7) et des charges (comptes de classe 6) de l'organisme.
L'évaluation des charges et des produits dans le compte de résultat prévisionnel permet de traduire l'impact prévisionnel en droits et obligations constatés :

- des opérations de dépenses prévues au sein des enveloppes de fonctionnement et de personnel, d'intervention le cas échéant ;
- de la variation prévisionnelle de valeur des actifs de l'organisme sur l'exercice (amortissements et dépréciations) ;
- des autres variations anticipables de la situation patrimoniale de l'organisme ayant un impact sur le résultat.

Le résultat prévisionnel issu du compte de résultat permet de déterminer la capacité (lorsqu'elle est positive) ou l'insuffisance (lorsqu'elle est négative) d'autofinancement générée sur l'exercice ; elle est intégrée au tableau de financement prévisionnel agrégé.

La capacité d'autofinancement

L'articulation entre le compte de résultat et le tableau de financement se fait par la capacité (ou l'insuffisance) d'autofinancement.

La capacité d'autofinancement (CAF) représente le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir un impact sur la trésorerie et mesure les ressources financières internes générées par l'activité courante de l'organisme. Elle exclut donc les éléments du résultat liés à l'investissement (i.e. les produits des cessions d'éléments d'actif pourtant encaissables). La CAF traduit la capacité de l'organisme à financer les besoins pérennes liés à son existence et constitue, à ce titre, une ressource stable.
Elle se calcule à partir du résultat prévisionnel de l'exercice et correspond à la différence entre les produits encaissables (hors ceux relatifs aux cessions d'actif) et les charges décaissables.
Elle est portée en ressources du tableau de financement prévisionnel matérialisant son caractère durable permettant le financement d'acquisition d'immobilisations ou le remboursement d'emprunts.
En principe positive, elle apparaît en ressource du tableau de financement. Elle ne peut être négative qu'à titre exceptionnel ; on parle alors d'insuffisance d'autofinancement (IAF) inscrite en emploi du tableau de

financement prévisionnel agrégé à financer par des ressources stables de l'exercice ou issues des exercices antérieurs.

La CAF se distingue du solde budgétaire car :

- elle prend en compte les produits encaissables et les charges décaissables, alors que le solde budgétaire tient compte des différés d'encaissement des produits et, en exécution, de décaissement des charges ;
- elle ne considère pas les opérations relatives à l'investissement alors que celles-ci impactent le solde budgétaire.

Etat prévisionnel agrégé de l'évolution de la situation patrimoniale

Les emplois inscrits au tableau de financement traduisent notamment les conséquences prévisionnelles en comptabilité générale des opérations de dépenses prévues dans l'enveloppe d'investissement. S'y ajoutent les variations en emplois ne constituant pas des dépenses budgétaires de l'exercice, particulièrement s'agissant du remboursement en capital des dettes financières.

Les ressources figurant au tableau de financement traduisent, quant à elles, les conséquences prévisionnelles en comptabilité générale des opérations de recettes prévues au tableau des autorisations budgétaires. Peuvent s'y ajouter également des ressources ne constituant pas des recettes budgétaires de l'exercice. C'est notamment le cas de l'augmentation des dettes financières.
Le tableau de financement prévisionnel agrégé présente également la capacité (en ressources) ou l'insuffisance (en emplois) de financement dont le calcul est détaillé dans le cadre précédent.

Le tableau de financement prévisionnel agrégé est établi selon le principe de constatation des droits et obligations et renseigne sur l'évolution prévisionnelle annuelle de la situation patrimoniale de l'organisme. Il regroupe l'ensemble des opérations financières – et notamment celles relatives aux dettes financières – dont les effets patrimoniaux seront décrits dans les comptes de bilan, ainsi que celles afférentes aux produits de cession des éléments d'actif.

La présentation en équilibre du tableau de financement prévisionnel agrégé est réalisée par la variation du fonds de roulement (apport au fonds de roulement ou prélèvement sur fonds de roulement), le fonds de roulement étant déterminé par différence entre les ressources durables et les emplois stables de l'organisme tels que présentés au bilan fonctionnel.

Le tableau complémentaire pour information de l'organe délibérant

Il permet l'information et l'orientation des choix des tutelles et des membres de l'organe délibérant et fait apparaître, de manière prévisionnelle, les éléments du bilan fonctionnel en présentant l'articulation entre le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la trésorerie.

La variation de la trésorerie présentée dans ce tableau est identique à la variation de trésorerie figurant dans le tableau d'équilibre financier. Cependant, le tableau complémentaire fait apparaître le niveau global de la trésorerie de l'organisme. La lecture de ce tableau est donc indispensable pour permettre de se prononcer, de façon pertinente, sur la variation de trésorerie induite par les tableaux d'autorisations budgétaires et d'équilibre financier. En effet, un éventuel prélèvement sur la trésorerie issu du tableau d'équilibre financier n'est possible que si le niveau de trésorerie le permet.

De la même manière, la variation du fonds de roulement issue du tableau de financement abrégé prévisionnel doit s'apprécier en fonction du niveau du fonds de roulement indiqué dans le tableau complémentaire.

Au regard des spécificités de chaque organisme, ce tableau est complété par toutes les informations jugées utiles et notamment par des tableaux mensuels de variation constatée ou prévisionnelle de trésorerie, besoin

en fonds de roulement (BFR) et fonds de roulement (notamment quand l'organisme connaît de fortes variations saisonnières de sa trésorerie, que celles-ci soient structurelles ou conjoncturelles).

9.2.2.2 Les tableaux présentés pour information de l'organe délibérant

En fonction de la nature de l'activité et des enjeux stratégiques et financiers propres à chaque organisme, au-delà des tableaux présentés pour information de l'organe délibérant, l'ordonnateur en accord avec les ministères de tutelle, l'agent comptable et l'autorité chargée du contrôle budgétaire peut adapter leurs formats et compléter la liste des tableaux présentés pour information.

Tableau des dépenses par destination (obligatoire) et recettes par origine (facultatif)

Le premier tableau ventile par destination les dépenses prévues au tableau des autorisations budgétaires. Il croise l'axe « Nature » en enveloppes de dépenses avec l'axe « Destination » propre à l'organisme et à son activité. En complément du tableau des autorisations budgétaires, il permet donc à l'ordonnateur de présenter aux ministères de tutelle et à l'organe délibérant la mise en œuvre budgétaire de la stratégie de l'organisme selon une nomenclature qui traduit son activité. Il permet aussi en interne à l'organisme de piloter l'activité et de structurer le dialogue de gestion avec les services opérationnels.

La déclinaison de l'axe « Destination », propre à l'organisme, est décidée en commun accord avec les tutelles. Elle tient compte de la structuration des actions du (ou des) programme(s) budgétaire(s) dont l'organisme relève. Les autorités de tutelle peuvent demander à l'organisme de respecter des normes dans la détermination des axes, de manière à assurer une cohérence dans les données et, le cas échéant, la consolidation pour des organismes ayant des activités similaires ou proches.

La ventilation des dépenses par destination n'est pas limitative afin de ne pas rigidifier l'exécution budgétaire des organismes. Les modifications de répartition entre les différentes destinations relèvent de la responsabilité de l'ordonnateur. Il lui appartient d'en rendre compte à l'organe délibérant, à l'occasion du vote de budgets rectificatifs et du vote du compte financier.

Pour des besoins de pilotage interne ou d'échanges avec les tutelles, la ventilation des dépenses par destination présentée à un niveau agrégé à l'organe délibérant, peut être déclinée plus finement en « sous-destinations » sans pour autant mettre en place des compartiments limitatifs bloquant la fluidité de la dépense.

Le deuxième tableau (facultatif) ventile par origine les recettes prévues au tableau des autorisations budgétaires. Il croise l'axe « Nature » avec l'axe « Origine » propre à l'organisme et à son activité. Comme pour le tableau des dépenses par destination, il permet à l'ordonnateur de présenter aux ministères de tutelle et à l'organe délibérant la mise en œuvre budgétaire de la stratégie de l'organisme ou la structure de son financement selon une nomenclature qui traduit son activité. Ce tableau permet aussi en interne à l'organisme de piloter l'activité et de structurer le dialogue de gestion avec les services opérationnels.

La déclinaison de l'axe « Origine », propre à l'organisme, est décidée en commun accord avec les tutelles. Elle tient compte de la structuration des actions du (ou des) programme(s) budgétaire(s) dont l'organisme relève. Les autorités de tutelle peuvent demander à l'organisme de respecter des normes dans la détermination des axes, de manière à assurer une cohérence dans les données et, le cas échéant, la consolidation pour des organismes ayant des activités similaires ou proches.

Les modifications de réparation entre les différentes origines relèvent de la responsabilité de l'ordonnateur. Il lui appartient d'en rendre compte à l'organe délibérant, à l'occasion du vote de budgets rectificatifs et du vote du compte financier.

Pour des besoins de pilotage interne ou d'échanges avec les tutelles, la ventilation des recettes par origine présentée à un niveau agrégé à l'organe délibérant, peut être déclinée plus finement en « sous-origines ».

Tableau des opérations liées sur recettes fléchées

Ce tableau permet le suivi des opérations liées aux recettes fléchées en retraçant l'exécution passée et prévisionnelle s'agissant de l'encaissement des recettes fléchées ainsi que de la réalisation et de la prévision – en engagement et décaissement – des dépenses afférentes.

Il reprend donc, pour l'exercice N, les recettes fléchées déjà inscrites au tableau des autorisations budgétaires ainsi qu'une partie des dépenses qui y sont également inscrites : celles contribuant à la réalisation d'une opération financée, au moins partiellement, par recettes fléchées.
La colonne « antérieures à N non dénouées » reprend les éléments ayant été inscrits dans le tableau des autorisations budgétaires des exercices précédents, dans la mesure où les opérations afférentes ne sont pas achevées.

Les éléments inscrits dans les colonnes N+1, N+2, etc. figureront dans les autorisations budgétaires des exercices suivants.

Son objectif principal est la mise en exergue des déséquilibres prévisionnels, sur l'exercice concerné (et les suivants), du solde budgétaire – et de la trésorerie en résultant – générés par ces opérations. Un déséquilibre budgétaire négatif sur l'exercice N se traduira par un prélèvement sur la trésorerie dite « fléchée » reporté en financement sur le tableau d'équilibre financier. A l'inverse, un déséquilibre budgétaire positif se traduira par un abondement de la trésorerie fléchée reporté en besoin sur le tableau d'équilibre financier et permet ainsi de neutraliser l'impact de ces opérations sur le solde budgétaire. Pour obtenir la part du « solde budgétaire de l'exercice résultant des opérations fléchées » (permettant de déterminer la variation de la trésorerie fléchée de l'exercice), il est nécessaire de soustraire du montant total des recettes fléchées de l'exercice le montant des crédits de paiement des dépenses relatives à ces recettes.

Le solde budgétaire de l'exercice résultant des opérations fléchées calculé dans la colonne N est à inscrire dans la ligne correspondant à la variation de trésorerie fléchée du tableau d'équilibre financier :

- en abondement de la trésorerie fléchée (« besoins de financements »), s'il est positif ;
- en prélèvement de la trésorerie fléchée (« financements ») s'il est négatif.

Au cas où l'organisme utilise le tableau des opérations sur recettes fléchées pour un suivi individuel par opération, il pourra, grâce aux trois dernières lignes :

- Mettre en évidence l'équilibre pluriannuel global de ces opérations, équilibre réalisé le cas échéant par autofinancement de l'organisme (ligne d). En revanche, une opération strictement réalisée par autofinancement ne sera pas considérée comme une opération sur recettes fléchées. En effet, l'autofinancement résulte généralement de l'accumulation d'excédents budgétaires antérieurs sans possibilité d'identification de recettes fléchées en tant que telles.
- Le cas échéant, retracer le fait que des recettes fléchées financent des opérations non budgétaires, à savoir des opérations de trésorerie : celles liées au capital des emprunts (ligne e).

Tableau des opérations pour comptes de tiers

Ce tableau retrace les opérations traitées, en comptabilité générale, uniquement en comptes de tiers, s'agissant d'opérations gérées par l'organisme pour le compte de tiers.

La présentation de ce tableau est donc obligatoire pour tout établissement effectuant de telles opérations.

Sont notamment concernées :

- les opérations relatives à la TVA collectée et déductible, strictement imputées sur des comptes de tiers ;

- les opérations concernant les dispositifs d'intervention gérés par l'organisme sur financement de l'État et qualifiés de « transparents » ;
- les conventions de mandat mises en œuvre par l'organisme mandataire.

L'absence de marge de manœuvre de l'organisme sur de telles opérations justifie leur exclusion du tableau des autorisations budgétaire. En cas de déséquilibre sur un exercice entre les encaissements et décaissements liés à ces opérations, celles-ci contribuent à la variation de trésorerie de l'organisme et doivent donc figurer sur une ligne dédiée du tableau d'équilibre financier.

Plan de trésorerie

A l'automne N-1, de façon concomitante à l'élaboration de son budget initial N, l'organisme réalise un plan de trésorerie. Ce document, établi pour l'intégralité de l'exercice N, permet d'évaluer le montant mensuel des encaissements (comprenant une proposition d'encaissement des financements de l'État à des dates clairement indiquées) et décaissements prévisionnels et le solde de trésorerie en fin de mois.
Ce plan (tableau de données) est transmis au contrôleur budgétaire de l'organisme, au ministère de tutelle, et au CBCM.

Le ministère de tutelle (responsable de la fonction financière ministérielle et responsable de programme) approuve le plan de trésorerie et arrête, sur cette base, les dates de versement des financements prévus. L'échéancier de versement figure dans la (ou les) décision(s) attributive(s) de subvention/dotation visée(s) du CBCM et notifiée(s) à l'organisme en début d'année.

Le plan de trésorerie prévisionnel figure en annexe obligatoire au budget initial présenté à l'organe délibérant.
Il fait l'objet d'une actualisation (mensuelle, trimestrielle ou selon une autre périodicité convenue) qui est communiquée au contrôleur budgétaire de l'organisme, au ministère de tutelle, au CBCM. En cas de modification substantielle du plan de trésorerie en cours d'année, le responsable de programme peut être amené à modifier l'échéancier de versement des financements prévus.

Tableau des opérations pluriannuelles par nature

Tant en prévision qu'en exécution, le suivi des opérations pluriannuelles concerne autant les dépenses que les recettes et permet, en conséquence, d'apprécier la soutenabilité de ces opérations sur leur durée. Les éléments permettant d'apprécier les modalités de financement et le degré de certitude de l'apport financier (provenant de l'État, d'une collectivité locale, de l'Union européenne, d'un autre tiers) doivent être fournis à l'organe délibérant.

En outre, s'agissant de l'exercice N, le tableau des opérations pluriannuelles permet d'éclairer et justifier une partie des montants inscrits tant en dépenses qu'en recettes dans le tableau des autorisations budgétaires voté par l'organe délibérant.

La présentation est détaillée par opérations ou regroupements d'opérations, en fonction du besoin et des enjeux de chaque organisme.

<u>Tableau en prévision</u>

Ce tableau est obligatoire notamment pour information de l'organe délibérant dès lors que sont inscrites au budget des opérations pluriannuelles ayant une incidence financière sur plusieurs exercices. Ces opérations concernent toutes les dépenses budgétaires (i.e. hors celles gérées pour comptes de tiers) de l'organisme ayant vocation à être exécutées sur plusieurs exercices.

En dépenses, le tableau de suivi retrace :

- le coût total de l'opération par enveloppe par nature de dépenses ;
- les autorisations d'engagement (AE) ouvertes puis consommées (ou ayant donnant lieu à contrat) sur les exercices antérieurs au titre d'opérations non encore achevées, celles prévues pour être contractées sur l'exercice N (que ce soit les AE nouvelles ou, le cas échéant, les AE reprogrammées ou reportées de l'exercice antérieur, dès lors que les reports ont été votés) et celles prévues pour être contractées sur les exercices N+1, N+2 et au-delà, le cas échéant ;
- les crédits de paiement (CP) ouverts et déjà consommés antérieurement à N, ceux prévus sur l'exercice N (que ce soit les CP nouveaux ou, le cas échéant, les CP reprogrammés ou reportés de l'exercice antérieur, dès lors que les reports ont été votés) et les CP prévus sur les exercices N+1, N+2 et au-delà, le cas échéant.

Concrètement, les dépenses pluriannuelles doivent faire l'objet d'une prévision tenant compte, d'une part, du montant des dépenses prévues au budget de l'année et, d'autre part, des montants à prévoir au budget de chacune des années suivantes. En cas de modification substantielle de l'une de ses composantes en cours d'année, ce tableau est amendé et à nouveau soumis au vote de l'organe délibérant.

En recettes, le tableau fait notamment apparaître l'apport financier de l'État et des autres contributeurs aux opérations pluriannuelles de l'organisme. Il prévoit avec la plus grande fiabilité et sincérité (d'évaluation notamment) les modalités de financement envisagées pour chaque opération pluriannuelle. Il retrace :

- le financement de l'opération par nature de recettes ;
- les encaissements réalisés sur les années antérieures à N ainsi que les prévisions d'encaissement en N, N+1, N+2 et au-delà, le cas échéant.

Tableau en exécution

En dépenses, le tableau permet d'identifier et de totaliser les AE et les CP consommés lors des exercices antérieurs et lors de l'exercice N. La différence entre le total d'AE consommées jusqu'en N et le total de CP consommés jusqu'en N permet de déterminer les restes à payer qui devront faire l'objet d'ouvertures en CP sur les budgets ultérieurs. Ces ouvertures peuvent se traduire par une reprogrammation de l'échéancier de CP par exemple à l'occasion de la présentation d'un budget rectificatif N+1.

Les restes à payer en crédits de paiement ont un caractère inéluctable compte tenu des engagements juridiques fermes qui ont été contractés par l'organisme vis-à-vis d'un tiers.

En outre, au vu de l'exécution des exercices antérieurs à N et de l'exercice N, le tableau fait apparaitre les soldes à engager et à payer totaux sur les exercices N+1 et ultérieurs. Ces soldes à engager et à payer résultent de la différence entre le coût total prévisionnel de l'opération et l'exécution constatée depuis l'exercice de démarrage de l'opération jusqu'à l'exercice N inclus. Ils donnent une visibilité à l'organisme sur les engagements juridiques et les décaissements qui restent à réaliser au vu du coût total de l'opération et de ce qui a déjà été réalisé jusqu'à l'exercice N inclus.

Tableau de synthèse budgétaire et comptable

Ce tableau a pour objet de rassembler tous les agrégats significatifs de comptabilité budgétaire et de comptabilité générale issus des différents autres tableaux à produire devant l'organe délibérant. Il constitue un des vecteurs essentiels de l'analyse de la soutenabilité budgétaire par l'ordonnateur et doit permettre aux tutelles et à l'autorité chargée du contrôle de disposer d'une information complète sur la santé financière de l'organisme. En outre, il permet de dépasser la stricte annualité budgétaire puisqu'il s'intéresse à l'antériorité financière de l'organisme.
Ainsi, la lecture de ce tableau se fait dans un ordre chronologique :

- les montants liés aux niveaux acquis ou à atteindre (niveaux d'entrée/sorties de restes à payer, de fonds de roulement, de trésorerie…) sont dissociés des montants liés aux flux de l'année (résultat, CAF, variation du fonds de roulement, solde budgétaire…) ;

- concernant les flux de l'année, le tableau recense les éléments issus de la comptabilité budgétaire (autorisations d'engagement et restes à payer) en amont du bilan, puis ceux du haut de bilan (compte de résultat, capacité d'autofinancement et variation du fonds de roulement) pour descendre vers le bas de bilan (solde budgétaire et variation de trésorerie), tout en s'attardant sur le milieu du bilan (le besoin en fonds de roulement).

Ce tableau en expliquant les écarts entre la variation du fonds de roulement et le solde budgétaire, permet notamment d'analyser la formation du besoin en fonds de roulement lié aux opérations budgétaires.

9.3 Restitutions SI OPE

Afin de poursuivre les échanges de bonnes pratiques entre les tutelles ministérielles et les organismes de l'État, la Direction du budget a développé un système d'information destiné à centraliser des informations d'ordres budgétaire, financier mais également relatives à la gouvernance des organismes, et nécessaires à l'exercice de la tutelle par les ministères. Il a vocation à être alimenté, d'une part, par le réseau des tutelles ministérielles en lien avec les organismes et, d'autre part, progressivement, à partir d'autres infocentres spécialisés, notamment celui de la DGFiP.

Le SI OPE, développé au sein de du système d'information interministériel dédié à l'élaboration du budget de l'État (Farandole), est opérationnel depuis le 1er juin 2011 et la campagne des PAP 2012. Il sera à terme constitué de deux modules :

- un premier module (intégré dans Farandole) de saisie, déjà opérationnel, qui permet de centraliser un nombre important de données de natures différentes classées par rubriques, notamment : ratios financiers, effectifs, gouvernance et données diverses. Ces données sont visibles sur 3 exercices glissants ;
- un module de restitutions (en cours de construction) correspondant à un Infocentre dédié qui est amené à être déployé progressivement.

Le SI OPE a vocation à être le seul vecteur d'alimentation des volets « organismes » des documents budgétaires, afin de faciliter leur production. A ce titre, la circulaire 2MPAP 13-3101 du 3 juin 2013 relative à la saisie 2013 dans le SI OPE (NOR : BUDB1312389C) fixe notamment le calendrier en vue de l'élaboration des PAP 2014.
Pour les EPN et GIP nationaux, l'alimentation du SI OPE ne se substitue pas aux obligations de remontée périodique des données comptables dans l'infocentre EPN de la DGFiP.

Le système d'information des organismes doit être à même d'exporter les informations budgétaires et comptables vers le SI OPE ou vers tout autre infocentre ministériel ou interministériel, sous forme dématérialisée, afin d'éviter notamment les ressaisies et fiabiliser les échanges.

10 DEMATERIALISATION[36]

10.1 Dématérialisation des procédures

Le décret GBCP permet un élargissement du champ de la dématérialisation des actes et des procédures.
L'ensemble des étapes du processus d'élaboration et de validation du budget (programmation, présentation du budget et approbation), ainsi que celles du processus d'allocation des moyens budgétaires peuvent être réalisées de façon entièrement dématérialisée via le système d'information.

Cette dématérialisation offre la possibilité d'automatiser les opérations, de partager et retraiter l'information, et fluidifie les processus budgétaires. Elle facilite également la mise en place d'une programmation budgétaire.

Les systèmes d'information, par le biais d'habilitations, doivent être en mesure d'assurer la traçabilité des interventions et des acteurs qui effectuent les actes de gestion, les contrôles et les validations.

10.2 Dématérialisation des restitutions et présentations du budget

Les organismes peuvent dématérialiser les restitutions et présentations de leur budget.

Des accès doivent être prévus dans le système d'information afin de permettre leur consultation par les acteurs pertinents ainsi que la discussion sur les états, et d'y effectuer d'éventuelles modifications.

Le système d'information doit permettre de dématérialiser à terme l'ensemble des procédures et restitutions budgétaires.

[36] Cf : arrêté du 7 octobre relatif aux conditions d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des documents et pièces justificatives des opérations des organismes publics pris en application du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

11 ANNEXES

11.1 Annexe 1 : Tableaux budgétaires

Le format des tableaux budgétaire est à consulter dans le recueil des règles budgétaires des organismes (partie n°2 « cadre budgétaire »).