

## Fiche 1

# Comprendre les particularités de la comptabilité publique

- I. Comprendre les différences avec la comptabilité privée
- II. Connaître les grands principes budgétaires et comptables de la comptabilité publique
- III. Connaître les principes spécifiques aux collectivités

### Définitions

**Ordonnateur :** Il s'agit de celui qui décide des dépenses et recettes, procède à l'engagement, liquide les dépenses et recettes puis les ordonnance. Dans les collectivités et établissements publics, l'ordonnateur est un élu. C'est l'exécutif de la structure administrative.

**Comptable Public :** Il s'agit d'un fonctionnaire de l'État appartenant à la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP). Il est chargé de manier les fonds publics. À ce titre, il est responsable pécuniairement et personnellement. Sa responsabilité peut être engagée à la suite d'un contrôle juridictionnel conduisant à l'apurement des comptes qu'il gère.

**Comptabilité en partie simple et en partie double :** La comptabilité en partie simple est celle de l'ordonnateur. Il s'agit d'enregistrer les dépenses et les recettes de l'année. Le comptable public tient une comptabilité plus élaborée, en partie double qui prend en compte les opérations émises restant à payer ou restant à recouvrer ainsi que les mouvements de trésorerie.

Même si de plus en plus la comptabilité publique s'inspire des principes et utilise les mêmes outils que la comptabilité privée, il n'en reste pas moins que les finalités de l'action publique restent très différentes des finalités poursuivies par les opérateurs du secteur privé.

## I. Comprendre les différences avec la comptabilité privée

### A. Des différences au niveau des finalités de la gestion

L'entreprise privée va avoir pour objectif de maximiser son résultat comptable pour

- mettre des ressources en réserve en vue d'investir dans le futur (affectation des résultats)
- mettre des ressources en réserve au niveau du fonctionnement courant (report à nouveau) pour faire face à d'éventuelles difficultés futures au niveau de son activité courante
- distribuer des dividendes aux actionnaires pour les rémunérer du risque qu'ils ont pris en investissant dans l'entreprise.

Pour simplifier, à l'inverse, la collectivité va se donner comme objectif de gestion d'avoir un résultat comptable de fonctionnement le plus proche possible de l'équilibre. En effet, la collectivité publique doit prélever des produits (fiscalité ou produits des tarifs) strictement nécessaires à la couverture de ses charges. Si tel n'était pas le cas, cela signifierait que la collectivité a prélevé plus de ressources qu'elle n'a rendu de service.

Les collectivités doivent également afficher une section d'investissement également à l'équilibre. Si cette section faisait apparaître un excédent, cela signifierait probablement que la collectivité a mobilisé plus d'emprunts que le montant des investissements effectivement réalisés ne le justifiait.

### B. Des différences au niveau de l'importance du patrimoine

Les entreprises privées doivent connaître avec précision, au centime près la valeur de leur patrimoine parce qu'elles peuvent le valoriser, le céder. Par ailleurs, à chaque instant, un actionnaire doit avoir la possibilité de revendre la part de l'entreprise qu'il possède et en théorie récupérer la partie du patrimoine qui correspond à cette part.

Il n'en est pas de même pour les collectivités ce qui explique que durant des décennies elles ont eu pour la plupart tendance à se désintéresser de leur patrimoine. En effet, la collectivité ne peut procéder à la cession de ses biens puisqu'ils appartiennent le plus souvent au domaine public. Toutefois, les réformes comptables imposent aujourd'hui aux collectivités de tenir à jour précisément l'inventaire de leur actif pour mieux gérer leur patrimoine et l'optimiser.

### C. Des similitudes au niveau des différentes responsabilités comptables

Dans toutes organisations, entreprises comme collectivités, les compétences comptables suivantes vont être mobilisées :

- celui qui décide de l'engagement des dépenses ;

- celui qui signe le moyen de paiement;
- celui qui enregistre la dépense dans la comptabilité;
- celui qui tient la trésorerie;
- celui qui contrôle les comptes.

Dans une collectivité les intervenants sont en nombre plus limité. Pour simplifier, il s'agit de l'ordonnateur et du comptable public qui partagent un certain nombre de compétences comme l'enregistrement des opérations comptables (dépenses et recettes).

## II. Connaître les grands principes budgétaires et comptables de la comptabilité publique

### A. Le principe de l'unité budgétaire

Ce principe signifie que le citoyen qui consent symboliquement à l'impôt doit avoir la faculté, de vérifier l'usage fait des fonds publics en ne consultant qu'un seul et unique document. Celui-ci doit retracer toutes les opérations de la collectivité. Ce principe connaît toutefois de nombreux aménagements, exceptions ou atténuations :

- un organisme public adopte un budget primitif qui est modifié dans l'année par un budget supplémentaire et/ou des décisions modificatives;
- un organisme public peut avoir un budget principal et des budgets annexes;

### B. Le principe de l'universalité budgétaire

Ce principe est composé de 2 sous-principes :

- Le principe de non-contraction signifie que toutes les dépenses et toutes les recettes doivent être enregistrées. Il n'est pas possible, lorsqu'une dépense et une recette concernent le même objet, de n'inscrire que la somme nette (pour l'achat d'un véhicule avec reprise de l'ancien, le produit de la vente et le montant de l'achat doivent être inscrits et exécutés).
- Le principe de non-affectation signifie que le budget est un pot commun dans lequel toutes les ressources disponibles sont inscrites. Il revient ensuite aux élus de décider souverainement l'usage fait de ces moyens sans qu'il soit possible d'affecter précisément une ressource particulière à la couverture d'une dépense précise.

Ce principe connaît toutefois de nombreux aménagements, exceptions ou atténuations, par exemple :

- en matière de budget communal, la Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) et la taxe de séjour doivent respectivement financer les dépenses relatives à la gestion des déchets et au développement touristique;

- en matière de budget départemental, la Taxe départementale des environnements naturels sensibles (TDENS) ou le Conseil d'architecture, d'urbanisme et d'environnement (CAUE) doivent financer les dépenses relatives à l'aménagement.

Ces recettes grevées d'affectation spéciales font l'objet d'une annexe produite dans le compte administratif permettant de vérifier que les dépenses afférentes correspondent bien au minimum au niveau de la recette perçue.

### C. Le principe de l'antériorité budgétaire

Ce principe signifie que l'ordonnateur, l'exécutif de l'organisme public, ne peut commencer à exécuter son budget qu'après y avoir été autorisé par l'assemblée délibérante.

Ce principe connaît toutefois de nombreux aménagements, exceptions ou atténuations dans la mesure où les collectivités locales ont la possibilité de voter leur budget primitif jusqu'au 15 avril de chaque année.

Du 1<sup>er</sup> janvier à la date d'adoption des budgets, la continuité du service public doit être garantie, ce qui implique que la collectivité continue à dépenser. En section de fonctionnement, la collectivité locale peut exécuter le budget dans la limite de la totalité des crédits inscrits l'année précédente, sur chaque chapitre budgétaire. En section d'investissement, elle peut exécuter le budget dans la limite du quart des crédits inscrits l'année précédente, sur le chapitre considéré, à condition de réunir l'assemblée délibérante pour préciser l'objet de la dépense d'investissement à réaliser par anticipation.

### D. Le principe de l'annualité budgétaire

Ce principe signifie que le citoyen consent symboliquement à l'impôt pour une année seulement. Les organismes publics prévoient et exécutent donc leurs budgets dans le cadre de l'année civile, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre.

Ce principe connaît toutefois de nombreux aménagements, exceptions ou atténuations :

- la prévision budgétaire d'une collectivité locale peut s'effectuer jusqu'au 15 avril de l'année n.
- une ultime décision modificative relative à l'année n peut intervenir jusqu'au 25 janvier de l'année n+1 ;
- en matière de réalisations budgétaires, la collectivité arrête d'exécuter son budget d'investissement au 31 décembre de chaque année, mais dispose de la journée complémentaire qui court jusqu'au 31 janvier n+1 pour mandater les dépenses de fonctionnement réalisées (service fait) en n.

- La possibilité de voter des autorisations de programme/crédits de paiement (AP/CP) ou autorisation d'engagement/crédits de paiement (AE/CP) permet de prévoir la réalisation d'opérations d'investissement (AP) ou de fonctionnement (AE) sur plusieurs années.

## E. Le principe de spécialité

Ce principe signifie que l'autorisation budgétaire donnée à l'exécutif de l'organisme public ne porte pas sur l'ensemble du budget ni sur le montant de chaque section. Elle est spécialisée chapitre budgétaire par chapitre budgétaire pour les collectivités locales. Le niveau de vote retenu par la collectivité permet de définir le chapitre sur lequel s'effectuera le contrôle du respect de l'autorisation budgétaire (par nature: chapitre ou article) ou par fonction. La plupart des collectivités locales votent par nature.

La seule exception ou atténuation à ce principe de spécialité concerne les dépenses imprévues qui peuvent être inscrites au sein de chaque section mais qui ne peuvent pas dépasser 12,5 % des dépenses totales de la section considérée.

## F. La séparation entre l'ordonnateur et le comptable

Ce principe très ancien a été prévu par l'ordonnance du 14 septembre 1822 et repris par la suite dans tous les textes organisant la comptabilité publique et, en particulier, par le décret du 29 décembre 1962.

Ce décret précise dans son article 2 que les fonctions d'ordonnateurs et celles de comptables sont incompatibles. Les ordonnateurs décident des dépenses et recettes, engagent, liquident les droits et ordonnent le paiement ou le recouvrement. Le comptable manie les fonds publics, décaisse les dépenses et recouvre les recettes. Il est pécuniairement responsable sur ses deniers propres des mandats qu'il décaisse et des diligences qu'il accomplit pour recouvrer les recettes.

Une personne qui s'imisce dans les fonctions de comptable public, sans y avoir été préalablement et juridiquement autorisé est qualifiée de gestionnaire de fait. Elle encourt une amende et une peine d'inéligibilité de 5 ans en plus de la responsabilité pécuniaire qu'elle endosse.

La seule atténuation à ce principe de stricte séparation des fonctions est l'autorisation donnée, dans un cadre juridique bien précis, à un agent désigné par l'ordonnateur pour manier les fonds publics. Il s'agit des régies d'avances (dépenses) et des régies de recettes.

## G. Les principes modernes

La réglementation budgétaire et comptable prévoit que les nomenclatures comptables applicables au secteur public doivent s'inspirer du plan comptable général

applicable aux entreprises : le Plan comptable général de 1982 (PCG 82). Il en résulte que les principes comptables des comptabilités publiques doivent reprendre les principes comptables du plan comptable général :

- sincérité ;
- transparence ;
- régularité ;
- indépendance des exercices ;
- intangibilité de l'ouverture du bilan.

Ces principes ont été tout particulièrement mis en avant lors des différentes réformes qu'ont connues les organismes publics dans les 20 dernières années.

### III. Connaître les principes spécifiques aux collectivités

#### A. L'équilibre budgétaire réel

Ce principe vise à obliger les collectivités :

- à maintenir un équilibre au niveau de chaque section ;
- à éviter qu'elles n'empruntent pour rembourser le capital de leur dette ancienne ;
- à éviter qu'elles ne génèrent des déficits trop importants.

L'équilibre réel auquel sont astreints les collectivités locales et les EPCI est défini par 3 critères cumulatifs au niveau de la prévision budgétaire :

- les 2 sections doivent être chacune équilibrées ;
- les dépenses et les recettes doivent être évaluées de façon sincère ;
- le remboursement du capital de la dette doit être couvert par des recettes propres d'investissement.

Ces recettes propres d'investissement sont constituées de la part des ressources de fonctionnement qui n'est pas consommée dans le train de vie courant (épargne ou autofinancement – résultat de fonctionnement + dotations aux amortissements et provisions) mais également de certaines recettes d'investissement non affectées telles que le Fonds de compensation de la TVA (FCTVA), la Dotation globale d'équipement (DGE), les amendes de police et le produit des cessions.

Au niveau du compte administratif, la collectivité ne peut afficher un déficit supérieur à 10% des recettes réelles de fonctionnement pour les communes de moins de 20 000 habitants et de plus de 5% pour les collectivités publiques dont la population est plus importante.

## B. La séparation entre investissements et fonctionnement

Le budget des collectivités locales comporte 2 sections : une section de fonctionnement et une section d'investissement. La section de fonctionnement incorpore toutes les dépenses et recettes courantes de la collectivité. À l'inverse, la section d'investissement ne doit contenir que les opérations qui conduisent à augmenter la valeur du patrimoine.

Les biens dont la valeur unitaire dépassent 500 € ou ceux qui figurent dans une liste annexée à la circulaire du 26 février 2002 sont inscrits en section d'investissement. Ces biens doivent faire l'objet d'un amortissement dans toutes les collectivités de plus de 3 500 habitants. Les biens à faible valeur, telle que déterminée par délibération peuvent toutefois être amortis en une seule et unique fois. S'agissant des travaux, figurent en section d'investissement ceux qui augmentent la valeur du patrimoine ou la durée de vie du bien en question.

Seules les dépenses d'investissement peuvent être financées par emprunt. Les dépenses de fonctionnement sont, quant à elles, financées par la fiscalité ou par d'autres recettes de fonctionnement de la collectivité. Dès lors, imputer une dépense en section d'investissement permet d'ouvrir la possibilité de la financer, soit par la fiscalité (par le truchement de l'autofinancement) soit par l'emprunt alors qu'à l'inverse, une dépense de fonctionnement ne se finance que par l'impôt. Les dépenses d'investissement donnent par ailleurs droit au versement par l'État d'une subvention : le FCTVA.

### À retenir

- Bien que les finalités entre la gestion publique et la gestion privée soient très différentes, les mécanismes, outils, techniques et obligations comptables tendent à se rapprocher. Des principes budgétaires et comptables structurent la comptabilité publique. Ces principes historiques sont toujours très vivaces même si des exceptions, atténuations ou dérogations permettent de rendre compatibles ces principes avec les impératifs d'une gestion modernisée et performante.

### En savoir plus

- <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr/xwiki/bin/view/vitrine/Les+r%C3%A8gles+budg%C3%A9taires>
- <http://www.wikiterritorial.cnfpt.fr/xwiki/bin/view/vitrine/D%C3%A9finition+et+pr%C3%A9sentation+du+budget>

- 1) Laquelle de ces propositions relatives au principe d'annualité budgétaire est correcte ?
  - Un budget doit être prévu pour une année
  - Un budget se prévoit et s'exécute strictement sur une année civile
  - Des dérogations nombreuses conduisent à atténuer le principe d'annualité budgétaire
  
- 2) Lequel de ces principes budgétaires est spécifique aux collectivités ?
  - Le principe de spécialité
  - Le principe d'universalité
  - Le principe d'équilibre réel
  
- 3) Le principe d'universalité budgétaire (une seule réponse) ?
  - Signifie qu'il ne doit y avoir qu'un seul et unique budget pour retracer toutes les dépenses et toutes les recettes
  - Signifie qu'il ne doit pas y avoir d'affectation d'une recette particulière à une dépense particulière
  - Est composé de 2 sous principes : non affectation et non compensation

### CORRIGÉ

- 1) Que signifie le principe d'annualité budgétaire ?
  - Un budget doit être prévu pour une année : *non, car le budget se prévoit mais aussi s'exécute sur une année civile*
  - Un budget se prévoit et s'exécute strictement sur une année civile : *oui*
  - Des dérogations nombreuses conduisent à atténuer le principe d'annualité budgétaire : *oui, il existe de nombreuses dérogations au principe de l'annualité budgétaire. En ce qui concerne la prévision budgétaire, il s'agit par exemple de la procédure des AP/CP (autorisation de programme et crédit de paiement en investissement) ou la procédure des AE/CP (autorisation d'engagement et crédits de paiement en fonctionnement). En ce qui concerne l'exécution budgétaire, la journée complémentaire permet de mandater jusqu'en janvier n+1 des dépenses qui concernent (service fait) l'exercice n.*