



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

## INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 03-058-M91 du 13 novembre 2003

NOR : BUD R 03 00058 J

Référence publiée au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

RÉGLEMENTATION FINANCIÈRE ET COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS  
PUBLICS NATIONAUX À CARACTÈRE ADMINISTRATIF

### ANALYSE

Tome 2 : Tome budgétaire  
Titre 1 - Budget et procédure budgétaire

Date d'application : 13/11/2003

### MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ;  
ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE ADMINISTRATIF ;  
BUDGET ; ORGANISATION ; COMPTABILITÉ M91

### DOCUMENTS À ANNOTER

Instruction codificatrice n° 81-XXX-M91 du 1er janvier 1981  
Instruction codificatrice n° 98-075-M91 du 22 juin 1998

### DOCUMENTS À ABROGER

Instruction n° 01-119-M9 du 11 décembre 2001

### DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EPA	EPST	GIP											

### DIFFUSION

CS 27

*DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE*

*5<sup>ème</sup> Sous-direction - Bureau 5B*

## PRÉAMBULE

Le tome II de l'instruction M91 porte sur l'organisation budgétaire - en prévision et en exécution - des établissements publics nationaux à caractère administratif (EPNA). Il a vocation à compléter le tome I sur l'organisation administrative et l'environnement juridique des EPNA et le tome III sur leur comptabilité. Le tome II sera complété en 2004 de quatre autres titres : l'exécution budgétaire, la justification des opérations de recettes et de dépenses, les opérations de trésorerie, l'informatisation du système de gestion financière et comptable.

L'objectif est, d'une part d'intégrer à l'instruction M91 la nouvelle présentation du cadre budgétaire des EPNA, qui permet de dégager la capacité d'autofinancement ou l'insuffisance d'autofinancement et la variation du fonds de roulement (cette modernisation avait fait l'objet de l'instruction n° 01-119-M9 du 11 décembre 2001 dans l'attente de la sortie du tome II de la M91), d'autre part de donner un caractère réglementaire à un certain nombre de simplifications, comme notamment, la suppression de la ratification a posteriori du conseil d'administration pour les "décisions modificatives provisoires" qui deviennent des virements d'article à article, de l'autorisation préalable pour la création des services à comptabilité distincte ou pour l'engagement des crédits de l'année en cours pour des dépenses des exercices antérieurs excédant 765 €, ou de modernisations comme l'incorporation du résultat et des réserves des budgets annexes dans le compte de résultat de l'EPNA, l'absence de nomenclature générale des codes budgétaires, le caractère évaluatif des crédits d'amortissements et de provisions.

Cette actualisation de la M91 a pour objet de permettre aux EPNA de disposer désormais d'une base réglementaire modernisée et simplifiée, à partir de laquelle pourra se développer l'indispensable réflexion sur les textes réglementaires régissant l'activité des EPN, dans la perspective de mise en œuvre de la Loi Organique relative aux lois de finances et de son impact sur les établissements publics nationaux, opérateurs de l'Etat pour la réalisation des politiques publiques.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

JEAN BASSÈRES

## SOMMAIRE

<b>PRÉAMBULE .....</b>	<b>2</b>
<b>TITRE 1 BUDGET ET PROCÉDURE BUDGÉTAIRE .....</b>	<b>3</b>
<b>CHAPITRE 1 LES PRINCIPES DU DROIT BUDGÉTAIRE.....</b>	<b>4</b>
1. LE PRINCIPE D'ANNUALITÉ .....	4
1.1. Définition de l'année budgétaire .....	4
1.2. Date limite des engagements .....	4
1.2.1. Principe.....	4
1.2.2. Dérogations .....	4
1.3. Rattachement des opérations à une année budgétaire.....	5
1.3.1. Le principe des droits constatés.....	5
1.3.1.1. Exercice de rattachement des recettes.....	5
1.3.1.2. Exercice de rattachement des dépenses.....	5
1.3.2. La période d'inventaire .....	6
1.3.2.1. Les charges à payer .....	6
1.3.2.2. Les produits à recevoir.....	7
1.4. Aménagements au principe.....	8
1.4.1. Opérations de recettes ou de dépenses qui n'ont pu être rattachées à des exercices antérieurs .....	8
1.4.2. Les reports de crédits.....	9
1.4.3. Les programmes d'investissement pluriannuels (PIP).....	10
2. LE PRINCIPE D'UNITÉ .....	10
2.1. Définition .....	10
2.2. Aménagements.....	10
2.2.1. Les services à comptabilité distincte .....	11
2.2.2. Les budgets annexes.....	11
2.2.3. Les services spéciaux .....	11
2.2.4. Les opérations hors budget.....	12
3. LE PRINCIPE D'UNIVERSALITÉ.....	12
3.1. Définition.....	12
3.1.1. La non-contraction .....	12
3.1.2. La non-affectation .....	13
3.2. Aménagement: les recettes ayant une affectation prédéterminée.....	13

4.	LE PRINCIPE DE SPÉCIALITÉ .....	13
4.1.	Définition .....	13
4.2.	Aménagement .....	13
	<b>CHAPITRE 2 LE CADRE BUDGÉTAIRE .....</b>	<b>14</b>
1.	LA FORME ET LE CONTENU DU CADRE BUDGÉTAIRE .....	14
2.	LE MÉCANISME DU CADRE BUDGÉTAIRE .....	15
2.1.	La complémentarité des démarches budgétaire et comptable .....	15
2.2.	Les deux concepts majeurs du budget .....	16
2.2.1.	La capacité d'autofinancement (CAF) .....	16
2.2.1.1.	Définition .....	16
2.2.1.2.	Calcul .....	16
2.2.2.	La variation du fonds de roulement .....	17
2.2.2.1.	Définition et calcul du fonds de roulement net global .....	17
2.2.2.2.	Calcul de la variation du FRNG .....	19
2.3.	L'intégration de ces deux concepts dans le budget .....	19
2.3.1.	La CAF prévisionnelle .....	19
2.3.2.	La variation prévisionnelle du fonds de roulement .....	20
2.3.3.	Les incidences de l'utilisation de la CAF sur l'émission des titres et des mandats relatifs à certaines opérations d'ordre budgétaire .....	20
2.3.4.	Les incidences de l'utilisation de la CAF sur le traitement des prix de cession des immobilisations .....	21
3.	MODÈLE ET EXEMPLE DE BUDGET .....	21
3.1.	Modèle .....	22
3.2.	Exemple .....	25
4.	LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES .....	28
4.1.	La nomenclature budgétaire .....	28
4.1.1.	L'unité de base est le chapitre .....	28
4.1.1.1.	Le principe : le chapitre est un compte divisionnaire correspondant au compte par nature .....	28
4.1.1.2.	L'exception : le chapitre est un code budgétaire .....	28
4.1.2.	La validation de la nomenclature budgétaire .....	28
4.2.	La nature des crédits .....	29
4.2.1.	Le principe : les crédits limitatifs .....	29
4.2.2.	L'exception : les crédits évaluatifs .....	29
4.3.	L'articulation entre la nomenclature de prévision budgétaire et l'exécution .....	29
5.	LA PRÉSENTATION DES DÉPENSES ET DES RECETTES PAR FONCTIONS .....	30

<b>CHAPITRE 3 LA PROCÉDURE BUDGÉTAIRE.....</b>	<b>31</b>
1. LA PRÉPARATION DU BUDGET.....	31
2. LE VOTE DU BUDGET.....	31
2.1. Date du vote.....	31
2.2. Règles de quorum et de vote.....	32
3. L'APPROBATION DU BUDGET.....	32
3.1. Le principe.....	32
3.2. Les modalités.....	32
3.2.1. Portée du décret n°99-575 du 8 juillet 1999.....	32
3.2.2. Précisions sur la procédure d'approbation.....	32
3.2.3. Possibilité de retour à une procédure d'approbation expresse.....	33
3.2.4. Délégation de signature.....	33
4. LA TRANSMISSION À L'AGENT COMPTABLE.....	33
5. BUDGET NON EXÉCUTOIRE.....	34
5.1. Le budget non voté à la date d'ouverture de l'exercice.....	34
5.2. Le budget non approuvé à la date d'ouverture de l'exercice.....	34
5.2.1. Absence d'approbation.....	34
5.2.2. Budget soumis à approbation mais rejeté.....	35
6. LES MODIFICATIONS DU BUDGET.....	35
6.1. Régime des décisions modificatives.....	35
6.1.1. Le virement d'article à article.....	35
6.1.2. La décision modificative (DM).....	35
6.1.2.1. Les décisions modificatives doivent être équilibrées en recettes et en dépenses.....	36
6.1.2.2. Présentation.....	36
6.1.2.3. Elles ne peuvent se traduire par un prélèvement sur fonds de roulement que dans deux hypothèses.....	36
6.1.2.4. La DM d'urgence.....	36
6.1.2.5. Date limite de vote.....	36
6.2. Modalités d'approbation des décisions modificatives.....	37
6.3. Transmission des décisions modificatives approuvées à l'agent comptable.....	37

**TITRE 1**  
**BUDGET**  
**ET PROCÉDURE BUDGÉTAIRE**

# **CHAPITRE 1**

## **LES PRINCIPES DU DROIT BUDGÉTAIRE**

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les dépenses et les recettes des établissements (cf. art 4 du décret n°62-1587 du 29.12.1962).

Le budget obéit aux quatre principes généraux du droit budgétaire :

- annualité ;
- unité ;
- universalité ;
- spécialité.

### **1. LE PRINCIPE D'ANNUALITÉ**

#### **1.1. DÉFINITION DE L'ANNÉE BUDGÉTAIRE**

L'année budgétaire coïncide avec l'exercice comptable qui commence le 1<sup>er</sup> janvier et s'achève le 31 décembre (cf. article 14 du décret n°53-1227 du 10.12.1953).

La durée de l'exercice budgétaire peut toutefois être réduite en cas de création ou de suppression d'établissements en cours d'année civile.

#### **1.2. DATE LIMITE DES ENGAGEMENTS**

##### **1.2.1. Principe**

Les dépenses de fonctionnement hors dépenses de personnel peuvent être engagées jusqu'au 15 décembre (article 14 du décret du 10.12.1953).

En revanche, le décret du 10.12.1953 ne détermine pas de période d'engagement pour les dépenses d'investissement et les dépenses de personnel. La date limite d'engagement est donc le 31 décembre.

##### **1.2.2. Dérogations**

En cas de "nécessité dûment justifiée", des engagements de dépenses peuvent se révéler nécessaires après le 15 décembre. Les dérogations y afférentes sont accordées par le contrôleur financier ou, à défaut, par l'autorité de tutelle.

Ces dérogations visent notamment :

- les crédits ouverts après le 15 décembre (la décision d'ouverture comportant implicitement autorisation de procéder à l'engagement des dépenses correspondantes) ;
- les engagements de régularisation (exemple : la liquidation d'une facture est supérieure à l'engagement qui s'y rattache) ;
- les dépenses engagées automatiquement sans l'intervention des établissements (impôts, frais de contrôle financier...);
- les dépenses payées par l'intermédiaire des régisseurs d'avances.

### 1.3. RATTACHEMENT DES OPÉRATIONS À UNE ANNÉE BUDGÉTAIRE

#### 1.3.1. Le principe des droits constatés

Le respect du principe de l'annualité suppose une règle pour définir l'exercice auquel rattacher les opérations.

La comptabilisation des opérations des EPA est effectuée selon le principe des droits constatés.

Ce principe énoncé à l'article 14 du décret du 10.12.1953 signifie que "tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être rattachés à cet exercice" (cf. également les articles 163 et 169 du RGCP).

Le budget s'attache donc à prévoir et autoriser la constatation de droits au profit ou à l'encontre de l'établissement et vise ainsi à déterminer le véritable enrichissement ou le véritable appauvrissement qui interviendra au cours de l'exercice.

##### 1.3.1.1. Exercice de rattachement des recettes

L'exercice de rattachement d'une recette est déterminé par la date à laquelle le droit est acquis.

L'exécution du budget en recettes se traduit par l'inscription dans la comptabilité budgétaire du montant des ordres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge par l'agent comptable, et non celui des encaissements effectifs.

Exemple :

- subvention : le droit est acquis à la date de la notification de la décision individuelle d'attribution par la collectivité locale ou l'Etat ;
- droit d'entrée : le droit est acquis à la date de la délivrance du titre d'entrée.

##### 1.3.1.2. Exercice de rattachement des dépenses

L'exercice de rattachement d'une dépense est déterminé par la date du service fait.

L'exécution du budget en dépenses se traduit par l'inscription dans la comptabilité budgétaire du montant des mandats émis par l'ordonnateur et visés par l'agent comptable, et non celui des mandats payés.

Dans les cas particuliers ci-dessous énumérés, l'exercice d'imputation des dépenses est ainsi déterminé :

###### ☞ Dépenses de personnel

Date du service fait

###### ☞ Acquisitions immobilières

- lorsqu'il y a eu adjudication publique, par la date du jugement ou du procès-verbal d'adjudication ;
- lorsqu'il y a eu adjudication amiable ou accord sur une indemnité d'expropriation, par la date du contrat ;
- lorsqu'il y a eu expropriation non suivie de convention amiable ou cession amiable sans accord sur le prix, par la date de décision en vertu de laquelle a été fixée le montant de l'indemnité.

###### ☞ Loyers

Par la date du jour précédant l'échéance de chaque terme.

Ainsi, le mandatement d'un terme échéant le 1<sup>er</sup> janvier N+1 doit être imputé à l'exercice N, tandis qu'un terme échéant le 2 janvier N+1 doit être imputé à l'exercice N+1.

###### ☞ Travaux et fournitures



Par la date de réception ou de la constatation des opérations ouvrant droit à paiement.

- ☞ Secours temporaires et accidentels

Par la date de décision d'attribution.

- ☞ Subventions à des collectivités, des établissements publics et institutions diverses

Par la date portée sur la notification au bénéficiaire ou la date de signature des conventions (en cas de convention pluriannuelle, date prévue par le calendrier fixé ou l'avenant annuel).

- ☞ Dettes qui ont fait l'objet de transactions, lorsque l'établissement public est autorisé à transiger

Par la date de la transaction conclue avec le créancier.

- ☞ Condamnations prononcées contre l'établissement

Par la date de décision de justice devenue définitive ou de l'acte administratif d'acquiescement si la décision de justice n'est pas définitive.

- ☞ Prêts et prises de participations financières

Par la date de la décision définitive engageant l'établissement.

### 1.3.2. La période d'inventaire<sup>1</sup>

La période d'inventaire consiste, outre les opérations d'inventaire classiques, à arrêter au 31 décembre l'émission des titres et des mandats sur les comptes clients et fournisseurs de l'exercice et, après cette date, à comptabiliser systématiquement l'ensemble des services faits et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève selon la procédure des charges à payer et des produits à recevoir qui permet de rattacher à l'exercice l'ensemble des dépenses et des recettes qui le concernent.

La durée de la période d'inventaire est fixée par chaque établissement en fonction de la nature de son activité et de sa structure. La durée raisonnable est de trois semaines.

Les opérations de charges à payer et de produits à recevoir sont rattachées au budget de l'exercice N, néanmoins elles se dénouent sur l'exercice N+1, dans le respect du principe de l'annualité budgétaire.

#### 1.3.2.1. Les charges à payer

La technique dite des "charges à payer" (CAP) permet le rattachement à l'exercice des dépenses de fonctionnement et d'investissement dont le service est fait avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquelles, à cette même date, l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement.

- ☞ Exercice N

En exécution, l'ordonnateur émet un mandat ordonnancé sur le compte par nature intéressé et sur les crédits de l'exercice qui se termine.

- ☞ Exercice N+1

Les CAP constatées en N doivent être régularisées en N+1. Deux méthodes sont possibles.

- *l'ordre de paiement*

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur émet les ordres de paiement correspondants (opération non budgétaire).

---

<sup>1</sup> Le document de référence en matière de réforme de suppression de la période complémentaire et de son remplacement par la période d'inventaire est "le guide du remplacement de la période complémentaire par la période d'inventaire".

En cas de différence entre l'évaluation initiale de la charge à payer et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet, le cas échéant, un mandat complémentaire (évaluation inférieure à liquidation définitive) ou un titre de recettes (évaluation supérieure à liquidation définitive) sur les crédits de l'exercice N+1.

Les dépenses d'investissement comptabilisées en CAP sont obligatoirement régularisées selon la méthode de l'ordre de paiement.

- *la contre-passation ou extourne*

Au début de l'exercice, les écritures de CAP sont systématiquement contre-passées (ou extournées). Cette opération donne lieu à émission par l'ordonnateur, d'un mandat d'extourne qui vient rétablir les crédits sur le compte intéressé. Il est précisé que ces crédits ne peuvent être utilisés que pour le dénouement des opérations de CAP. Il est en outre précisé que le mandat d'extourne est une opération technique de contre-passation. Il n'y a pas émission matérielle d'un mandat par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.

A réception des factures définitives, l'ordonnateur émet un nouveau mandat sur le compte par nature intéressé imputé sur les crédits extournés.

Dans l'hypothèse où la CAP a été sous-évaluée par rapport à la facture reçue, le mandat définitif s'impute sur les crédits extournés pour le montant correspondant à celui de la CAP et sur les crédits de l'exercice N+1 pour le montant correspondant à la différence entre le montant de la CAP et celui de la facture.

Dans l'hypothèse où la CAP a été surévaluée par rapport à la facture reçue, les crédits extournés non utilisés ne pourront être utilisés pour le dénouement d'autres opérations de CAP ou pour le dénouement d'engagements relatifs à N+1.

#### ☞ Charges à payer non régularisées sur N+1

Les cas de non régularisation des CAP en N+1 doivent rester l'exception. En effet, la CAP correspond à une dépense engagée et pour laquelle le service est fait : l'établissement doit faire preuve de vigilance quant à la relance des fournisseurs tardant à envoyer leur facture.

- CAP non régularisées sur N+1 dans le cadre de la régularisation par l'ordre de paiement

Si à la fin de l'exercice N+1 la CAP n'a pas été régularisée, son suivi sera effectué par le biais des comptes de tiers concernés jusqu'à extinction de l'obligation.

- CAP extournées non régularisées en N+1

Si la CAP n'est pas régularisée pendant l'exercice N+1, il y aura lieu de procéder à un nouveau rattachement de la CAP à la fin de l'exercice.

En effet, une dette doit être maintenue en comptabilité tant que l'obligation correspondante n'est pas éteinte juridiquement.

En outre, il résulte du principe d'indépendance des exercices que le rattachement des CAP à l'exercice est obligatoire (art.444 PCG).

Dans ce cas exceptionnel, les crédits extournés lors de l'opération de contre-passation début N+1 de la charge à payer concernée seront utilisés pour le rattachement.

#### 1.3.2.2. Les produits à recevoir

La technique dite des "produits à recevoir" (PAR) permet le rattachement à l'exercice des droits acquis en fonctionnement par l'établissement avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas pu procéder à la liquidation définitive.

Cette procédure n'est pas applicable aux recettes d'investissement.

#### ☞ Exercice N

En exécution, l'ordonnateur émet un titre de recettes sur le compte par nature intéressé.

#### ☞ Exercice N+1

Les PAR constatés en N doivent être régularisés en N+1. Deux méthodes sont possibles.

- l'ordre de recouvrement

Lors de la liquidation définitive l'ordonnateur émet les ordres de recouvrement correspondants (opération non budgétaire).

En cas de différence entre l'évaluation initiale du PAR et la liquidation définitive, l'ordonnateur émet, le cas échéant, un titre de recettes complémentaire (évaluation inférieure à liquidation) ou un mandat (évaluation supérieure à liquidation) sur les crédits de l'exercice N+1.

- la contre-passation ou extourne

Au début de l'exercice, les écritures de PAR sont systématiquement contre-passées (ou extournées). Cette opération donne lieu à émission par l'ordonnateur, d'un titre d'extourne. Il est précisé que le titre d'extourne est une opération technique de contre-passation. Il n'y a pas émission matérielle d'un titre de recettes par opération, mais émission de la liste des opérations extournées, signée par l'ordonnateur.

Lors de liquidation définitive, l'ordonnateur émet un nouveau titre de recettes sur le compte par nature intéressé.

#### ☞ Produits à recevoir non régularisés sur N+1

Les cas de non régularisation des PAR en N+1 doivent rester l'exception. En effet, les PAR correspondent à des droits acquis par l'établissement qui doit faire preuve de diligence pour émettre les titres de recettes ou les ordres de recouvrement dès lors que la liquidation définitive des créances peut être effectuée.

- PAR non régularisées sur N+1 dans le cadre de la régularisation par l'ordre de recouvrement

Si, exceptionnellement, à la fin de l'exercice N+1 le PAR n'a pas été régularisé, son suivi sera effectué par le biais des comptes de tiers concernés jusqu'à émission de l'ordre de recouvrement.

- PAR extournés non régularisés en N+1

Si le PAR n'est pas régularisé pendant l'exercice N+1, il y aura lieu de procéder à un nouveau rattachement à la fin de l'exercice, dans la mesure où la créance correspondante n'est pas éteinte juridiquement.

## 1.4. AMÉNAGEMENTS AU PRINCIPE

### 1.4.1. Opérations de recettes ou de dépenses qui n'ont pu être rattachées à des exercices antérieurs

Les opérations rattachées à des exercices antérieurs sont celles pour lesquelles le service fait ou la naissance de la créance de l'établissement sont intervenus lors d'exercices antérieurs (c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre du dernier exercice écoulé).

Ce type d'opérations doit revêtir un caractère exceptionnel dans la mesure où la technique des charges à payer et des produits à recevoir est correctement utilisée.

L'article 313-1 du plan comptable général précise que sont rattachés à l'exercice, les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas fait l'objet d'un enregistrement comptable ainsi que les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Il convient de s'assurer avant d'effectuer toute régularisation, que l'opération en question n'est pas atteinte par la prescription.

### ☞ Opérations de dépenses

L'article 20 du décret du 10.12.1953 énonce que "les dépenses appartenant à un exercice antérieur sont imputées sur les crédits spéciaux ouverts à cet effet au budget de l'exercice courant".

Toutefois, il paraît expédient de faire bénéficier les établissements publics nationaux des mesures adoptées pour le règlement des dépenses de l'Etat afférentes à des exercices antérieurs (cf.art.16 ordonnance 2.01.1959 et art. 28 loi organique relative aux finances du 1<sup>er</sup> août 2001). Dès lors, les dépenses des exercices clos non prescrites ou non frappées de déchéances sont mandatées sur les crédits de l'exercice courant ouverts pour le même objet.

Avant mandatement, ces opérations donnent lieu à un nouvel engagement sur les crédits de l'exercice en cours.

La nature, le montant et le traitement comptable de ces opérations de dépenses figurent dans l'annexe (cf. instruction codificatrice n° 98-075-M91 du 22 juin 1998).

### ☞ Opérations de recettes

Les créances nées lors d'un exercice précédent clos et qui n'ont pas donné lieu à émission d'un titre de recette sur leur exercice de rattachement, font l'objet d'un titre de recette imputé sur l'exercice en cours, à la subdivision par nature intéressée.

## 1.4.2. Les reports de crédits

Les reports de crédits constituent des aménagements au principe d'annualité (cf. circulaire annuelle de la direction du budget relative à la préparation des budgets des EPA).

Les règles relatives aux reports de crédits, diffèrent selon les catégories de dépenses auxquelles elles s'appliquent.

- ☞ Dépenses d'équipement inscrites au tableau de financement abrégé prévisionnel, crédits de paiement issus d'un programme pluriannuel d'investissement, crédits issus de ressources affectées (inscrits soit au compte de résultat prévisionnel, soit au tableau de financement abrégé prévisionnel).
  - si une prévision réaliste d'exécution des dépenses d'équipement montre qu'il est nécessaire d'opérer des reports, ceux-ci peuvent être mis en place par l'ordonnateur et après accord du contrôleur financier, à titre exceptionnel, dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année N et dès lors engagés et consommés même si le compte financier de l'année précédente n'est pas arrêté ;
  - dans ce cas, les crédits de l'année N-1 peuvent être intégralement reportés sur l'année N, même s'ils n'ont pas été engagés ;
  - les reports doivent alors obligatoirement être inscrits dans la décision modificative présentée au conseil d'administration le plus proche.
- ☞ Crédits d'informatique, de bureautique et de télématique présentés sous forme de code budgétaire, pour les dépenses d'équipement inscrites au compte de résultat prévisionnel, ainsi que pour les conventions pluriannuelles ayant été acceptées par le contrôleur financier<sup>1</sup>.
  - si une prévision réaliste d'exécution des dépenses montre qu'il est nécessaire d'opérer des reports, les crédits de l'année N-1 peuvent donner lieu à report, mais seulement s'ils ont été engagés mais non mandatés ;
  - sous cette condition, ils peuvent être intégralement reportés sur l'année N ;
  - les reports peuvent être engagés et consommés dès le 1<sup>er</sup> janvier dans des conditions identiques à celles décrites pour la première catégorie de dépenses ;
  - les reports doivent obligatoirement être inscrits dans la décision modificative présentée au conseil d'administration le plus proche.

---

<sup>1</sup> L'accord du contrôleur financier peut intervenir, soit à l'occasion du visa de la convention, si la rédaction de celle-ci prévoit la possibilité de reporter intégralement les crédits engagés et non mandatés, soit ponctuellement au moment du visa de la décision modificative présentant les reports. En l'absence d'accord du contrôleur financier, c'est la règle du dixième qui s'applique.

- ☞ Crédits de matériel et de fonctionnement inscrits au compte de résultat prévisionnel, crédits d'informatique, de bureautique et de télématique présentés sur les comptes par nature.
  - si une prévision réaliste d'exécution des dépenses montre qu'il est nécessaire d'opérer des reports, les crédits de l'année N-1 peuvent donner lieu à report, mais seulement s'ils ont été engagés mais non mandatés ;
  - ils sont alors reportables dans la limite du dixième de la dotation inscrite dans le budget de l'exercice précédent ;
  - la règle des 10 % s'apprécie au niveau du chapitre : il est donc indispensable, au moment de la présentation des reports en conseil d'administration, de présenter un tableau reprenant, par chapitre, le budget primitif de l'année N-1, le montant des crédits engagés mais non mandatés, le calcul du dixième du chapitre et les reports demandés ;
  - sauf dérogation expresse du contrôleur financier, et le cas échéant de la direction du budget, les reports ne sont autorisés qu'après établissement du compte financier ;
  - les reports doivent obligatoirement être présentés dans une décision modificative soumise au conseil d'administration.
- ☞ Les crédits de personnel ne peuvent en aucun cas faire l'objet de reports.
- ☞ Les dépenses engagées en N mais qui ne peuvent être reportées en N+1 impliquent une annulation de l'engagement sur N (et un engagement et un mandatement corrélatifs sur N+1).

### 1.4.3. Les programmes d'investissement pluriannuels (PIP)

L'autorisation de programme (montant global du PIP) définie pour le PIP doit être approuvée dans les conditions fixées par le statut de l'établissement et formellement inscrite dans le budget de l'établissement en dérogation au principe d'annualité.

Les textes de références en la matière, en termes de procédures budgétaire et comptable, sont la circulaire annuelle de préparation des budgets précitée et l'instruction n° 95-023-M9 du 15.02.1995.

## 2. LE PRINCIPE D'UNITÉ

### 2.1. DÉFINITION

En vertu de cette règle, le budget englobe la totalité des charges et des produits de l'établissement. Il s'agit d'une règle de sincérité permettant de juger de l'équilibre de l'ensemble des dépenses et des recettes et de conserver au document budgétaire sa valeur d'autorisation.

En conséquence :

- toutes les dépenses et toutes les recettes doivent figurer au budget qui par définition constitue un acte de prévision de ces opérations ;
- il ne peut y avoir plusieurs budgets pour la même personne morale de droit public.

Ainsi, à l'unité patrimoniale découlant de la personnalité juridique reconnue à chaque établissement, doit correspondre un document budgétaire unique.

### 2.2. AMÉNAGEMENTS

Certaines opérations qui font l'objet d'un suivi particulier dans le cadre de services à comptabilité distincte (SACD), de services spéciaux ou de budgets annexes constituent une exception au principe d'unité budgétaire (cf. tome III volume I titre 8 chapitre 4).

En outre, à titre exceptionnel, certaines opérations figurent hors budget.

### 2.2.1. Les services à comptabilité distincte

La nature des missions d'un établissement ou son organisation particulière peuvent conduire à créer des services ayant une comptabilité distincte de la comptabilité générale de l'établissement.

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 intégrées respectivement au résultat et aux réserves globales de l'établissement principal afin de présenter les comptes de l'ensemble de l'établissement.

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'établissement.

La création d'un SACD ne peut avoir pour objet une meilleure connaissance des coûts, celle-ci relevant du domaine de la comptabilité analytique.

### 2.2.2. Les budgets annexes

Un budget annexe constitue une catégorie particulière de service à comptabilité distincte disposant d'une dimension budgétaire propre.

Comme le SACD, le budget annexe est doté d'un cadre comptable complet à l'exception des comptes de disponibilités (sauf budget annexe disposant d'un agent comptable secondaire).

Le budget annexe est voté de manière distincte par le conseil d'administration de l'établissement. Les crédits qu'il prévoit ont un caractère limitatif comme ceux du budget de l'établissement.

Sauf mention expresse contraire dans la délibération d'affectation du résultat, le résultat (y compris les réserves) est incorporé à celui de l'établissement principal.

L'exécution des prévisions budgétaires fait l'objet d'un compte rendu financier établi dans les mêmes conditions que pour les SACD.

La création d'un budget annexe doit être expressément prévue par le texte portant organisation administrative et financière de l'établissement.

### 2.2.3. Les services spéciaux

Le service spécial consiste en un regroupement d'opérations relatives à une activité particulière de l'établissement. Il est doté d'un budget propre limité à la section de fonctionnement.

Comme le SACD, le service spécial ne dispose pas de compte de disponibilités.

Les services spéciaux doivent couvrir leurs charges par leurs produits et dégager un résultat nul ou excédentaire.

Le budget est composé d'un chapitre de recettes et d'un chapitre de dépenses.

En cours d'exercice, les charges et les produits des services spéciaux sont imputés aux codes budgétaires 0694 "Services spéciaux - Dépenses et 0794 "Services spéciaux - Recettes".

En fin d'exercice, l'agent comptable procède à la sommation des charges et des produits des services spéciaux avec ceux de l'établissement, en respectant le classement par nature de la nomenclature comptable de l'établissement.

Le résultat du service spécial est viré à une subdivision particulière du compte de résultat.

Le résultat bénéficiaire de son activité est affecté à une subdivision particulière du compte "Réserves".

La création d'un service spécial est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

C'est l'objectif recherché par l'établissement qui détermine s'il y a lieu de créer un SACD ou un service spécial.

S'il s'agit de regrouper budgétairement plusieurs opérations de gestion courante ayant trait à une même activité, dont les produits couvrent les charges et pour laquelle on souhaite disposer d'un résultat propre qui apparaît à une ligne particulière dans le compte financier, il convient de créer un service spécial (exemple : activité commerciale de reprographie).

S'il s'agit de suivre comptablement de façon séparée la totalité des opérations relatives à une mission précise de l'établissement, il y a lieu de créer un SACD (exemple : restauration des agents de l'établissement).

### 2.2.4. Les opérations hors budget

Un établissement public peut être conduit à effectuer des opérations pour le compte de tiers.

Dans un *objectif de suivi précis et pour en permettre un meilleur contrôle*, ces opérations sont en principe retracées aux comptes 657 - charges spécifiques et 757 - produits spécifiques.

Néanmoins, les comptes de tiers peuvent être utilisés pour retracer *provisoirement* dans les écritures de l'EPA les opérations que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes. Ces opérations ne sont pas intégrées dans le budget de l'établissement<sup>1</sup> mais dans celui des organismes tiers.

## 3. LE PRINCIPE D'UNIVERSALITÉ

### 3.1. DÉFINITION

Le principe de l'universalité, posé par l'article 21 du décret n°53-1227 du 10 décembre 1953, signifie que le budget doit décrire l'intégralité des produits et des charges, sans compensation entre les recettes et les dépenses.

Le principe de l'universalité budgétaire comporte deux aspects : la non-contraction et la non-affectation.

#### 3.1.1. La non-contraction

Le principe de l'universalité interdit la contraction entre les dépenses et les recettes qui ne ferait figurer au budget qu'un solde.

Toutefois, certaines sommes ne sont inscrites au budget que pour un montant net. Ainsi, sont déduites du montant des mémoires, factures et états liquidatifs :

- les pénalités infligées aux titulaires de marchés ;
- les régularisations pouvant être obtenues par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation de même nature effectuée au titre du chapitre, de l'article et de l'exercice qui a supporté le trop-payé ;
- le montant de la TVA déductible si l'établissement est assujetti à TVA pour l'activité concernée par la dépense en question ;
- les escomptes, rabais et avoirs déduits sur les factures et mémoires des créanciers.

---

<sup>1</sup> Cf. article 25 du décret n°53-1227 du 10 décembre 1953.



### 3.1.2. La non-affectation

Le principe de l'universalité budgétaire interdit l'affectation des recettes aux dépenses.

En vertu de ce principe, toutes les recettes doivent être indistinctement affectées à la couverture de l'ensemble des dépenses inscrites au budget.

### 3.2. AMÉNAGEMENT: LES RECETTES AYANT UNE AFFECTATION PRÉDÉTERMINÉE

Le principe de non-affectation des recettes aux dépenses connaît toutefois une exception.

En vertu des articles 22 du décret du 10.12.1953 et 162 du décret du 29.12.1962 (RGCP), doivent conserver leur affectation :

- les produits attribués à l'établissement avec une destination déterminée ;
- les subventions des organismes publics ou privés ;
- les dons et legs.

L'ordonnateur dispose des moyens suivants pour retracer l'affectation de ces ressources et leur emploi :

- inscription aux subdivisions budgétaires correspondant à la nature de ces recettes ;
- inscription aux subdivisions intéressées des comptes 657 « Charges spécifiques » et 757 « Produits spécifiques ». Cette méthode qui permet l'exécution d'opérations particulières ayant un caractère régulier, ne peut toutefois être mise en œuvre que sur autorisation de la direction générale de la comptabilité publique (voir Tome 3, commentaires des comptes 657 et 757) ;
- inscription des ressources à un budget annexe ;
- instauration de systèmes de suivi extra – comptable, voire une comptabilité analytique permettant de mettre en regard certaines recettes avec certaines dépenses.

Parmi ces ressources, si certaines d'entre elles obéissent aux caractéristiques des « ressources ou recettes affectées » *au sens des instructions CP n°93-059-M9 du 18 mai 1993 et 93-135-M9 du 7 décembre 1993* reprises et précisées dans le tome I de la M91, elles peuvent *éventuellement* être traitées selon la méthode décrite dans le Titre IV du Tome I de la M91.

## 4. LE PRINCIPE DE SPÉCIALITÉ

### 4.1. DÉFINITION

L'application du principe de spécialité, posé par l'article 18 du décret du 10.12.1953, implique que les crédits ouverts par le budget d'un exercice à chaque *chapitre* de dépense ne peuvent être affectés à d'autres chapitres de dépenses.

En conséquence, les crédits inscrits à chaque subdivision du budget sont spécifiques, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent être utilisés pour une dépense de nature différente.

Le chapitre correspond à l'unité de prévision budgétaire sur lequel se prononce le conseil d'administration ; les crédits qui sont inscrits à chaque chapitre sont en principe limitatifs (cf. chapitre II paragraphe 4.1.1).

### 4.2. AMÉNAGEMENT

Lorsque la limitativité des crédits s'apprécie au niveau de l'enveloppe des dépenses de fonctionnement (dérogation devant faire l'objet d'une autorisation de la direction du budget), l'ordonnateur est autorisé à procéder à des virements entre chapitres (cf. chapitre 3).



## **CHAPITRE 2**

### **LE CADRE BUDGÉTAIRE**

Le cadre budgétaire des EPA répond à des objectifs de qualité des informations et de lisibilité des documents.

La direction du budget élabore chaque année une circulaire relative à la préparation des budgets des établissements nationaux à caractère administratif qui a pour vocation d'édicter les règles applicables en matière de confection des budgets. Les développements relatifs au cadre budgétaire sont situés à la 1<sup>ère</sup> partie de ce document intitulée "les principes généraux applicables à la procédure budgétaire".

#### **1. LA FORME ET LE CONTENU DU CADRE BUDGÉTAIRE**

Le budget des EPA (hors EPST) est présenté en deux sections, l'une relative aux opérations de fonctionnement, *le compte de résultat prévisionnel* (CRP), l'autre relative aux opérations d'investissement et à leur financement, *le tableau de financement abrégé prévisionnel* (TFAP)<sup>1</sup>. La nomenclature budgétaire est établie par référence au plan comptable des EPA.

*Le compte de résultat prévisionnel* retrace les prévisions annuelles de dépenses et de recettes de l'établissement. Il décrit la gestion annuelle de l'établissement.

Les prévisions inscrites au CRP font apparaître le résultat prévisionnel. Celui-ci est susceptible de se traduire par une diminution ou un accroissement des ressources stables de l'EPA.

C'est à partir de ce résultat que la capacité d'autofinancement (CAF) ou l'insuffisance d'autofinancement (IAF) prévisionnelle est calculée. Elle sera, selon le cas, reportée en recette ou en dépense du TFAP.

*Le tableau de financement abrégé prévisionnel* présente l'ensemble des ressources stables de l'année et l'emploi qui en est fait. Directement inspiré des outils d'analyse financière, le TFAP (cf. 1<sup>ère</sup> partie du tableau de financement PCG) renseigne sur l'évolution prévisionnelle annuelle de la situation patrimoniale de l'établissement (évolution des ressources et emplois stables).

Remarque : les opérations des classes 3 (comptes de stocks), 4 (comptes de tiers) et 5 (comptes financiers) ne sont pas des opérations budgétaires, à l'exception du compte 481 "charges à répartir sur plusieurs exercices".

Les opérations retracées aux comptes 165 "*dépôts et cautionnement reçus*" et 275 "*dépôts et cautionnement versés*" deviennent des opérations budgétaires.

Cette mesure permet de supprimer la différence entre le fonds de roulement budgétaire et le fonds de roulement comptable tels qu'ils étaient définis dans instruction codificatrice n° 98-075-M91 du 22.06.1998 et l'instruction n° 02-085-M9 du 23.10.2002.

Le solde des emplois et des ressources figurant dans le TFAP détermine la variation prévisionnelle du fonds de roulement net global (FRNG). Cette variation constitue la ligne d'équilibre globale du budget.

L'hypothèse d'un excédent des recettes d'investissement (y compris la CAF) sur les dépenses se traduit par un apport au fonds de roulement.

---

<sup>1</sup> Cf. circulaire de la direction du budget n°3C-03-3135 en date du 25 août 2003, relative à la préparation des budgets des EPA et EPST-année 2004, disponible sur le site Internet du Minefi.

L'hypothèse d'un excédent des dépenses d'investissement (y compris l'IAF) sur les recettes se traduit par un prélèvement sur le fonds de roulement. Le prélèvement sur fonds de roulement peut, à titre exceptionnel être autorisé, s'il correspond au moyen de financer une dépense non reconductible, à condition qu'il ne conduise pas, à court ou moyen terme, à une dégradation de la situation financière et des équilibres d'exploitation de l'établissement.

Deux principaux tableaux complémentaires font partie du cadre budgétaire. Ils figurent à titre d'information et ne sont pas soumis au vote du conseil d'administration qui ne porte que sur le CRP et le TFAP.

Il s'agit des documents suivants :

- tableau intermédiaire de passage du résultat prévisionnel à la CAF prévisionnelle

Ce tableau présente le calcul de l'autofinancement prévisionnel de l'exercice.

Autofinancement positif = CAF

Autofinancement négatif = IAF

- tableau correspondant à la deuxième partie du tableau de financement

Il fait apparaître les éléments présentant l'articulation entre les variations du fonds de roulement, du besoin en fonds de roulement et de la trésorerie, et fait appel à des éléments d'analyse financière rétrospective et prospective.

## 2. LE MÉCANISME DU CADRE BUDGÉTAIRE

### 2.1. LA COMPLÉMENTARITÉ DES DÉMARCHES BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

La démarche budgétaire est une démarche prévisionnelle. En fonction des orientations retenues par le conseil d'administration de l'établissement, le budget permet de prévoir la façon dont la situation financière de l'établissement va évoluer au cours de l'exercice.

Dans le cas des organismes publics, cette démarche prévisionnelle induit ensuite l'autorisation qui est délivrée par le conseil d'administration par le vote du budget, conformément aux dispositions de l'article 4 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962.

L'analyse des résultats comptables permet, quant à elle, de mesurer la situation financière d'un établissement, une fois que les opérations ont été réalisées. C'est une analyse a posteriori.

En comptabilité, il existe plusieurs approches et façons d'analyser cette situation financière.

Il y a tout d'abord une approche statique. Dans ce cas, la situation financière est appréhendée à un moment donné, comme la fin d'un exercice. Cette analyse, dénommée analyse patrimoniale, est effectuée à partir du bilan.

Elle doit néanmoins être enrichie d'une démarche dynamique pour pouvoir expliquer et comprendre les changements intervenus entre deux exercices par exemple. Il importe de savoir la nature des opérations qui ont fait évoluer la structure du bilan de l'établissement. Cette analyse est menée :

- à partir du bilan fonctionnel, au sein duquel les différents postes du bilan ont été reclassés en fonction de leur plus ou moins grande stabilité ;
- et du tableau de financement défini comme l'état des emplois et des ressources d'un exercice établi de façon à permettre l'analyse des mouvements affectant le patrimoine de l'établissement.

Cette approche dynamique peut être considérée comme la plus complémentaire de la démarche budgétaire.

C'est pourquoi, il a paru intéressant d'enrichir le budget des EPA de certains agrégats déterminés par l'analyse comptable dynamique, en vue de lier de façon significative la prévision et l'exécution.

La présentation des tableaux de prévision et d'exécution budgétaire est désormais harmonisée, favorisant l'articulation entre la démarche budgétaire et la démarche comptable.

Les tableaux d'exécution budgétaire constituent une passerelle vers l'analyse financière.

Les gestionnaires pourront utilement se référer au guide de valorisation des informations financières dans les établissements publics nationaux<sup>1</sup>.

## 2.2. LES DEUX CONCEPTS MAJEURS DU BUDGET

### 2.2.1. La capacité d'autofinancement (CAF)

#### 2.2.1.1. Définition

La capacité d'autofinancement correspond au surplus monétaire potentiel dégagé par les opérations de gestion de l'établissement.

Elle représente donc l'excédent des ressources internes dégagées par l'activité de l'établissement et peut s'analyser comme une ressource durable.

Au-delà de la détermination du résultat, qui correspond à la différence entre tous les produits et toutes les charges, la CAF représente le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir une action sur la trésorerie.

#### 2.2.1.2. Calcul

La CAF se détermine en comptabilité selon deux méthodes : la méthode soustractive et la méthode additive. C'est cette dernière méthode qui a été retenue pour le cadre budgétaire des établissements publics nationaux à caractère administratif.

La CAF, ou IAF en cas de capacité négative, se calcule à partir du compte de résultat et fait appel aux notions de charges décaissables et produits encaissables (charges et produits qui génèrent des flux de trésorerie).

La CAF représente un surplus potentiel de trésorerie et correspond à la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables.

<i>Résultat net de l'exercice</i>
+ Dotations aux amortissements et aux provisions (C 68)
- Reprises sur provisions et amortissements (C78)
- Neutralisation des amortissements (C776)
+ Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (C675)
- Produits des cessions d'éléments d'actifs (C775)
- Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (C777)

<sup>1</sup> Le guide est disponible sur Magellan site EPN et sur le site Internet du Minefi.

*Il est à noter que les produits des cessions d'éléments d'actifs, bien que constituant des produits « encaissables » imputés en classe 7, sont neutralisés dans le calcul de la CAF. Il s'agit, en effet, d'opérations de « désinvestissement » et non d'opérations liées à l'activité proprement dite de l'établissement. Les produits de cession correspondant à des ressources issues du patrimoine sont assimilés à des ressources stables pour l'organisme (cf. infra).*

## **2.2.2. La variation du fonds de roulement**

### **2.2.2.1. Définition et calcul du fonds de roulement net global**

Le fonds de roulement net global (FRNG) est composé de l'excédent des ressources stables sur les emplois stables. Il est destiné à financer des actifs circulants peu liquides.

Le FRNG sert à financer structurellement le décalage entre les dettes et les créances et les stocks de l'établissement. Ce décalage correspond au besoin en fonds de roulement généré par les activités courantes de l'organisme.

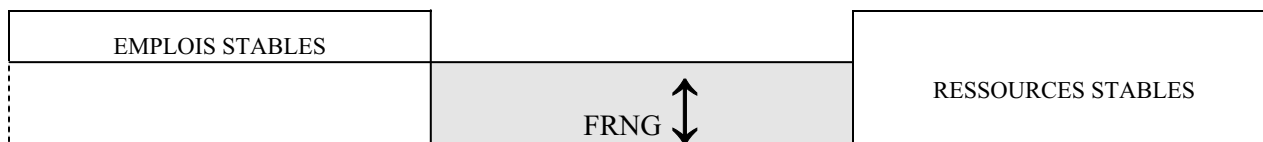
Le FRNG est un indicateur des conditions de conduite de l'EPA. L'évolution du rapport entre le besoin en fonds de roulement et le FRNG est l'un des éléments qui permet d'analyser la détérioration ou l'amélioration de la structure financière de l'établissement. C'est pourquoi il importe de suivre sa variation et de la prévoir.

Le FRNG se calcule à partir du bilan fonctionnel.

Le bilan fonctionnel, regroupé en grandes masses, se présente ainsi :

E M P L O I S S T A B L E S	ACTIF IMMOBILISÉ BRUT  - immobilisations incorporelles - immobilisations corporelles - immobilisations financières	R E S S O U R C E S S T A B L E S	RESSOURCES PROPRES  (y compris amortissements et provisions)
			CAPITAUX EMPRUNTÉS À TERME
	ACTIF D'EXPLOITATION (stocks et créances d'exploitation)		PASSIF D'EXPLOITATION (dettes d'exploitation)
	ACTIF HORS EXPLOITATION (créances diverses)		
	TRÉSORERIE ACTIVE (valeurs mobilières de placement + disponibilités)		PASSIF HORS EXPLOITATION (Dettes diverses)
			TRÉSORERIE PASSIVE (concours bancaires courants et découverts)

Le fonds de roulement net global correspond au montant des ressources stables non investies dans l'actif immobilisé.



### 2.2.2.2. Calcul de la variation du FRNG

Le FRNG est l'excédent des capitaux permanents sur les actifs immobilisés.

Sa variation est obtenue par la différence entre les ressources et les emplois stables de l'exercice.

#### **Ressources stables de l'exercice**

Capacité d'autofinancement

Produits des cessions d'éléments d'actifs (cf. 2.2.1.2)

Augmentation des capitaux propres

Augmentations des dettes financières

-

#### **Emplois stables de l'exercice**

Insuffisance d'autofinancement<sup>1</sup>

Acquisitions d'immobilisations

Montant des charges à répartir

Remboursement des dettes financières

La variation du FRNG est calculée par l'intermédiaire du tableau de financement (première partie).

Le tableau de financement permet par ailleurs de faire apparaître les variations, sur une période considérée, du besoin en fonds de roulement (BFR) et de la trésorerie (parties 2 et 3).

Dans le cadre budgétaire des EPA, le TFAP reprend, de manière détaillée, la première partie du tableau de financement.

La variation du BFR et de la trésorerie constituent des données complémentaires qui doivent être présentées de manière agrégée à l'appui du TFAP (cf. paragraphe 1).

## 2.3. L'INTÉGRATION DE CES DEUX CONCEPTS DANS LE BUDGET

### 2.3.1. La CAF prévisionnelle

La CAF constitue le lien entre le compte de résultat prévisionnel et le tableau de financement abrégé prévisionnel.

La CAF prévisionnelle est calculée à partir de l'excédent ou du déficit prévisionnel, qui constitue le résultat prévisionnel de l'exercice, et qui est présenté dans le document intitulé « compte de résultat prévisionnel ».

La CAF est ensuite reportée en recettes du TFAP, car elle constitue une recette durable pouvant éventuellement être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations ou le remboursement d'emprunts. S'il s'agit d'une insuffisance d'autofinancement, ce qui doit être exceptionnel, son montant est reporté en dépenses du TFAP.

---

<sup>1</sup> Dans l'hypothèse où la CAF est négative.

### 2.3.2. La variation prévisionnelle du fonds de roulement

Comme il est indiqué au paragraphe 2.2.2.1, l'importance du FRNG implique d'anticiper sur sa variation lors des choix budgétaires.

Les prévisions de recettes et de dépenses du TFAP, auxquelles vient s'ajouter, selon le cas, la CAF ou l'IAF, permettent de dégager la variation prévisionnelle du FRNG.

La variation prévisionnelle du FRNG se traduit par un apport au fonds de roulement (accroissement des ressources) ou un prélèvement sur le fonds de roulement (diminution des ressources).

Cette variation constitue la ligne d'équilibre globale du budget.

### 2.3.3. Les incidences de l'utilisation de la CAF sur l'émission des titres et des mandats relatifs à certaines opérations d'ordre budgétaire

Ces opérations sont réalisées à l'initiative des ordonnateurs. Elles doivent être autorisées au budget et donnent traditionnellement lieu à l'émission de titres et de mandats.

En raison de l'articulation spécifique par l'autofinancement qui existe entre les deux sections du budget, les opérations d'ordre budgétaires dites éléments correcteurs de la CAF, donnent lieu, en exécution, à l'émission soit d'un mandat, soit d'un titre de recette par l'ordonnateur.

**Exemple :** Constatation d'un amortissement

- Traduction comptable : le compte 68 est débité par le crédit du compte 28.
- Traduction budgétaire : émission d'un mandat pour ordre sur le compte 68.

En effet, la CAF ou IAF prévisionnelle est calculée à partir du résultat prévisionnel auquel il y a lieu d'ajouter ou de retirer différents éléments (cf. paragraphe 2.2.1.2).

Le montant de la CAF (ou IAF) est ensuite reporté en ressources (ou en emplois) du TFAP.

De ce fait, les éléments correcteurs de la CAF (ou IAF) prévisionnelle se trouvent automatiquement incorporés dans le TFAP, sans qu'il soit nécessaire de les individualiser en tant que tels.

Dès lors en exécution, seules les opérations du CRP, donnent lieu à l'émission d'un titre de recettes ou d'un mandat de paiement.

Les opérations d'ordre budgétaires concernées sont les suivantes : dotation aux amortissements et provisions, reprises sur amortissements et provisions, neutralisation des amortissements, constatation de la valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés, quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice.

NATURE DES OPÉRATIONS	COMPTE DE DÉPENSES	COMPTE DE RECETTES
<b>Dotations aux amortissements et provisions</b>	<i>Mandat</i> sur le compte 68	<u>Eléments de calcul de la CAF</u> Pas de titre de recettes sur les comptes 28, 481. Pas de titre de recettes sur le compte de provision concerné.
<b>Reprises sur amortissements et provisions</b>	<u>Eléments de calcul de la CAF</u> Pas de mandat sur le compte de provision ou d'amortissement concerné	<i>Titre de recettes</i> sur le compte 78
<b>Neutralisation des amortissements</b>	<u>Eléments de calcul de la CAF</u> Pas de mandat sur le compte 102	<i>Titre de recettes</i> sur le compte 776
<b>Cession d'éléments d'actifs : constatation de la valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés</b>	<i>Mandat</i> sur le compte 675	<u>Eléments de calcul de la CAF</u> Pas de titre de recettes sur le compte d'immobilisation concerné.
<b>Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice</b>	<u>Eléments de calcul de la CAF</u> Pas de mandat sur le compte 139	<i>Titre de recettes</i> sur le compte 777

### 2.3.4. Les incidences de l'utilisation de la CAF sur le traitement des prix de cession des immobilisations

Les conditions particulières de traitement de ces produits dans le cadre budgétaire (produit inscrit au compte de résultat prévisionnel, retraitement dans la CAF, ressource du tableau de financement abrégé prévisionnel), n'affectent pas les conditions et modalités de leur exécution.

Ces opérations demeurent enregistrées au crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actifs », sur la base des titres de recettes émis par l'ordonnateur.

## 3. MODÈLE ET EXEMPLE DE BUDGET

La circulaire annuelle de la Direction du Budget est le document annuel référent pour l'élaboration du budget annuel des EPA.

Cette circulaire énumère les documents constituant le dossier-type de présentation des budgets.

Le budget voté est présenté sous le libellé de tableau récapitulatif des dépenses et des recettes.



## 3.1. MODÈLE

## Compte de résultat prévisionnel

DEPENSES	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)	RECETTES	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)
<p style="text-align: center;"><b>Charges de personnel</b></p> <p><i>C 64 : charges de personnel</i>  <i>C 631, 632 et 633 : impôts et versements assimilés sur rémunérations</i>  <i>C 069 : crédits à répartir personnel</i></p> <p style="text-align: center;"><b>Autres charges</b></p> <p>C 60 : achats et variation des stocks  C 61 : services extérieurs  C 62 : autres services extérieurs  C 635 et 637 : autres impôts et taxes  C 65 : autres charges de gestion courante  C 66 : charges financières  C 67 : charges exceptionnelles  C 68 : dotation aux amortissements et provisions  C 69 : impôts sur les bénéfices et assimilés  Dépenses présentées par fonction (a)<sup>1</sup>  C 069 : crédits à répartir fonctionnement</p>				<p style="text-align: center;"><b>Subventions d'exploitation (C 74)</b></p> <p>C 7411 : subvention de fonctionnement du ministère de tutelle  C 7413, 7418, 744, 746, 748 : autres subventions d'exploitation</p> <p style="text-align: center;"><b>Autres ressources</b></p> <p>C 70 : ventes produits, prestations de services, marchandises  C 71 : production stockée  C 72 : production immobilisée  C 75 : autres produits de gestion courante  C 76 : produits financiers  C 77 : produits exceptionnels  dont 775 produits des cessions d'éléments d'actifs  C 78 : reprises sur amortissements et provisions  C 79 : transferts de charges  Recettes présentées par fonction (a)<sup>2</sup></p>			
<b>TOTAL DES DEPENSES DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (1)</b>				<b>TOTAL DES RECETTES DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (2)</b>			
<b>RESULTAT PREVISIONNEL : bénéfice (3) = (2) – (1)</b>				<b>RESULTAT PREVISIONNEL : perte (4) = (1) – (2)</b>			
<b>TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (1) + (3) = (2) + (4)</b>				<b>TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (1) + (3) = (2) + (4)</b>			

---

<sup>1</sup> Codes budgétaires

<sup>2</sup> Codes budgétaires

### Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)<sup>1</sup>

	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)
Résultat prévisionnel de l'exercice (3) ou (4)			
+ dotations aux amortissements et provisions (C 68)			
- reprises sur amortissements et provisions (C 78)			
- neutralisation des amortissements (C 776)			
- quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat (C 777)			
+ valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (C 675)			
- produits des cessions d'éléments d'actifs (C 775)			
= CAF			

<sup>1</sup> Ces données figurent à titres d'information et ne sont pas soumises au vote du conseil d'administration.

### Tableau de financement abrégé prévisionnel

EMPLOIS	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)	RESSOURCES	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)
<b>INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT</b>				<b>CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT</b>			
<i>Acquisitions d'immobilisations incorporelles et corporelles (C 20, 21, 33)</i>				<b>Subventions d'investissement (C 131 et 138)</b>			
Participations et autres immobilisations financières (C 26, 27)				Dont subvention du ministère de tutelle			
Charges à répartir (C 481)				<b>Autres ressources</b> (hors opération d'ordre intégrées à la CAF)			
Remboursement des dettes financières (C 16, 17)				Apports (C 10)			
				Produits des cessions d'éléments d'actifs (C 775)			
				Augmentation de dettes financières (C 16, 17)			
<b>TOTAL DES EMPLOIS (5)</b>				<b>TOTAL DES RESSOURCES (6)</b>			
<b>APPORT AU FONDS DE ROULEMENT (7) = (6) - (5)</b>				<b>PRELEVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT (8) = (5) - (6)</b>			

### Tableau complémentaire<sup>1</sup>

APPORT (7) OU PRELEVEMENT (8) SUR LE FONDS DE ROULEMENT			
VARIATION DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT			
VARIATION DE LA TRESORERIE			

NIVEAU DU FONDS DE ROULEMENT			
NIVEAU DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT			
NIVEAU DE LA TRESORERIE			

<sup>1</sup> Ces données figurent à titre d'information et ne sont pas soumises au vote du conseil d'administration.

## 3.2. EXEMPLE

Compte de résultat prévisionnel<sup>1</sup>

DEPENSES	BP	Estimation	Exécution	RECETTES	BP	Estimation	Exécution
	(n)	(n-1)	(n-2)		(n)	(n-1)	(n-2)
<b>Charges de personnel</b>				<b>Subventions d'exploitation (C 74)</b>			
<i>C 64 : charges de personnel</i>	30			C 7411 : subvention de fonctionnement du ministère de tutelle	40		
<i>C 631, 632 et 633 : impôts et versements assimilés sur rémunérations</i>	12			C 7413, 7418, 744, 746, 748 : autres subventions d'exploitation	15		
<i>C 069 : crédits à répartir personnel</i>	5			<b>Autres ressources</b>			
<b>Autres charges</b>				C 70 : ventes produits, prestations de services, marchandises	18		
C 60 : achats et variation des stocks	10			C 71 : production stockée	12		
C 61 : services extérieurs	10			C 72 : production immobilisée	16		
C 62 : autres services extérieurs	2			C 75 : autres produits de gestion courante	10		
C 635 et 637 : autres impôts et taxes	5			C 76 : produits financiers	8		
C 65 : autres charges de gestion courante	13			C 77 : Produits exceptionnels	11		
C 66 : charges financières	8			dont C 775 : produits des cessions d'éléments d'actifs	1		
C 675 : valeurs des éléments d'actifs cédés	2			dont C 776 neutralisation des amortissements	2		
C 68 : dotation aux amortissements et provisions	12			dont C 777 quote part subv.inv.virée	8		
C 69 : impôts sur les bénéfices et assimilés				C 78 : reprises sur amortissements et provisions	2		
Dépenses présentées par fonction (a) <sup>2</sup>				C 79 : transferts de charges			
C 069 : crédits à répartir fonctionnement	4			Recettes présentées par fonction (a) <sup>3</sup>			
<b>TOTAL DES DEPENSES DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (1)</b>	113			<b>TOTAL DES RECETTES DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (2)</b>	143		
<b>RESULTAT PREVISIONNEL : bénéfice (3) = (2) – (1)</b>	30			<b>RESULTAT PREVISIONNEL : perte (4) = (1) – (2)</b>			
<b>TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (1) + (3) = (2) + (4)</b>	143			<b>TOTAL EQUILIBRE DU COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL (1) + (3) = (2) + (4)</b>			

<sup>1</sup> Les colonnes intitulées « estimation n-1 » et « exécution n-2 » ont vocation à être servies.

<sup>2</sup> Codes budgétaires

<sup>3</sup> Codes budgétaires

### Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)<sup>1</sup>

	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)
Résultat prévisionnel de l'exercice (3) ou (4)	30		
+ dotations aux amortissements et provisions (C 68)	+ 12		
- reprises sur amortissements et provisions (C 78)	- 2		
- neutralisation des amortissements (C 776)	- 2		
- quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat (C 777)	- 8		
+ valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (C 675)	+ 2		
- produits des cessions d'éléments d'actifs (C 775)	- 1		
= CAF	31		

NB : les colonnes intitulées « estimation n-1 » et « exécution n-2 » ont vocation à être servies.

<sup>1</sup> Ces données figurent à titres d'information et ne sont pas soumises au vote du conseil d'administration.

Tableau de financement abrégé prévisionnel<sup>1</sup>

EMPLOIS	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)	RESSOURCES	BP (n)	Estimation (n-1)	Exécution (n-2)
<b>INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT</b>				<b>CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT</b>	31		
<i>Acquisitions d'immobilisations incorporelles et corporelles (C20, 21, 33)</i>	20			<b>Subventions d'investissement (C 131 et 138)</b>	40		
Participations et autres immobilisations financières (C 26, 27)	10			Dont subvention du ministère de tutelle			
Charges à répartir (C 481)	10			<b>Autres ressources</b> (hors opération d'ordre intégrées à la CAF)			
Remboursement des dettes financières ( C 16, 17)				Apports (C 10)			
				Produits des cessions d'éléments d'actifs (C 775)	1		
				Augmentation de dettes financières (C 16, 17)	3		
<b>TOTAL DES EMPLOIS (5)</b>	<b>40</b>			<b>TOTAL DES RESSOURCES (6)</b>	<b>75</b>		
<b>APPORT AU FONDS DE ROULEMENT (7) = (6) – (5)</b>	<b>35</b>			<b>PRELEVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT (8) = (5) – (6)</b>			

<sup>1</sup> Les colonnes intitulées « estimation n-1 » et « exécution n-2 » ont vocation à être servies.

## 4. LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES

### 4.1. LA NOMENCLATURE BUDGÉTAIRE

La nomenclature budgétaire repose sur un classement *par nature* des dépenses et des recettes, établie par référence au plan comptable de l'EPA<sup>1</sup>.

#### 4.1.1. L'unité de base est le chapitre<sup>2</sup>

Le chapitre constitue le *niveau de l'autorisation* votée par le conseil d'administration.

##### 4.1.1.1. Le principe : le chapitre est un compte divisionnaire correspondant au compte par nature

Le chapitre est en principe un compte divisionnaire de classes 6, 7, 1, 2, présentant les dépenses et les recettes par nature. Les opérations des classes 3 (comptes de stocks), 4 (comptes de tiers) et 5 (comptes financiers) ne sont pas budgétaires, à l'exception de celles du compte 481 (voir chapitre 2 paragraphe 1).

Le chapitre peut comporter de 2 à n caractères, selon le niveau d'autorisation défini en accord avec les autorités de tutelles, et peut faire l'objet de subdivisions plus fines (articles et paragraphes) pour apprécier la spécificité de certaines dépenses.

##### 4.1.1.2. L'exception : le chapitre est un code budgétaire

Le chapitre peut, dans certains cas de figure et sous certaines conditions, être constitué sous forme d'un code budgétaire, c'est-à-dire un regroupement de dépenses ou de recettes correspondant à une fonction ou à une activité spécifique précisément identifiée. Il s'agit, dans cette hypothèse, d'un classement des dépenses et des recettes par destination et non par nature.

La notion de code budgétaire présente les spécificités suivantes :

- elle correspond à une *enveloppe globale de crédits* qui ne peut donner lieu à une ventilation précise au moment de l'élaboration du budget sur les comptes par nature appropriés ;
- elle constitue une *faculté* pour l'établissement, seule la présentation sous forme de codes des "crédits à répartir" traditionnellement inscrits sur les codes 0691, 0692 et 0693 constitue désormais une obligation. L'application de ces crédits aux chapitres par nature intéressés est ensuite réalisée par décision modificative. Aucune dépense ne peut être directement mandatée sur ces chapitres.

En outre, en cours d'exercice, les charges et les produits des services spéciaux sont imputés aux codes budgétaires 0694 "services spéciaux - dépenses" et 0794 "services spéciaux - recettes".

Formellement les codes budgétaires commencent par un 0 précédant soit un 6 pour les dépenses (06...), soit un 7 pour les recettes (07...).

#### 4.1.2. La validation de la nomenclature budgétaire

La définition des chapitres et des subdivisions de chapitre constituant la nomenclature budgétaire de l'EPA doit être validée de manière expresse par *l'autorité financière qui approuve le budget*.

---

<sup>1</sup> Article 15 du décret du 10.12.1953 et 180 du RGCP.

<sup>2</sup> Article 15 du décret du 10.12.1953

La décision relative à la création, modification, suppression de code(s) relève de sa compétence.

## 4.2. LA NATURE DES CRÉDITS

### 4.2.1. Le principe : les crédits limitatifs

Les crédits ouverts aux chapitres budgétaires sont limitatifs.

L'ordonnateur ne peut valablement engager et ordonnancer une dépense que dans la limite des crédits inscrits au chapitre (cf. art. 168 du RGCP).

Toutefois, la direction du budget a pu reconnaître, à titre expérimental, une appréciation de la limitativité des crédits au niveau de l'enveloppe des dépenses de fonctionnement, hors personnel, et non au niveau des chapitres. *Cette dérogation doit faire impérativement l'objet d'une autorisation expresse de la direction du budget.*

Toute modification (augmentation ou diminution) du niveau des crédits du chapitre doit faire l'objet d'une décision modificative (cf. chapitre 3 paragraphe 6.1).

### 4.2.2. L'exception : les crédits évaluatifs

Les crédits relatifs aux opérations suivantes ont un caractère évaluatif :

- amortissements (chapitres 68) ;
- provisions (chapitres 68) ;
- variation des stocks (chapitres 603) ;
- pénalités sur marchés et débits payés sur achats et ventes (chapitre 6711).

Le caractère évaluatif des crédits implique que l'ordonnateur peut engager, liquider et ordonnancer une dépense sur un compte éventuellement non doté ou insuffisamment doté au budget.

Dans l'hypothèse d'une exécution dépassant le montant initial de la dotation inscrite en budget primitif, l'écart sera simplement constaté et justifié en compte financier.

## 4.3. L'ARTICULATION ENTRE LA NOMENCLATURE DE PRÉVISION BUDGÉTAIRE ET L'EXÉCUTION

Les opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement sont effectuées par l'ordonnateur au niveau du compte budgétaire (chapitre ou subdivision plus fine du chapitre).

La comptabilité budgétaire de l'ordonnateur peut être plus ou moins affinée que la nomenclature de prévision.

Pour assurer la cohérence, à toutes les étapes de la procédure, entre la prévision budgétaire et l'exécution, l'ordonnateur doit indiquer :

- sur l'engagement : le chapitre (compte ou code) et le compte budgétaire par nature qui constituent l'imputation budgétaire ;
- sur le mandat : le chapitre (code ou compte) et le compte budgétaire par nature, ainsi que le compte d'imputation comptable.



## 5. LA PRÉSENTATION DES DÉPENSES ET DES RECETTES PAR FONCTIONS

Selon l'importance des établissements et la nature des opérations, l'autorité qui approuve le budget par nature peut solliciter une répartition des crédits par fonctions. Dans ce cas, à *titre d'information uniquement*, les prévisions sont présentées par fonctions.

Cependant, au cas où l'activité d'un EPA peut être divisée en fonctions ou en programmes nettement différenciés, des budgets distincts peuvent être établis par nature pour chacune des fonctions envisagées. Dans ce cas, un budget récapitulatif sous la forme d'un tableau à double entrée (système alphanumérique) reprend l'ensemble des opérations qui peuvent être classées à la fois par nature et par fonction ou par programme.

Cette dernière présentation consiste à affecter aux différentes rubriques par nature des lettres correspondant aux fonctions intéressées. Si les établissements le préfèrent, l'identification des fonctions ou programmes peut être réalisée à l'aide de numéros.

Cette présentation, qui entraîne certaines lourdeurs, notamment informatiques, ne doit être mise en œuvre que pour répondre à un besoin particulier.

Une façon de répondre plus simplement à ce type de besoin consistera à présenter de manière séparée un budget par nature, dont l'exécution peut être suivie sans difficulté, et un budget par fonctions donnant lieu à un compte rendu sous la responsabilité de l'ordonnateur<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Remarque: dans l'hypothèse où le budget est présenté par fonctions et où l'établissement tient une comptabilité analytique (qui permet un pilotage fin de l'établissement), l'articulation prévision - exécution est favorisée.

## **CHAPITRE 3**

### **LA PROCÉDURE BUDGÉTAIRE**

Le décret n°53-1227 du 10.12.1953 complété par la circulaire relative à la préparation des budgets des établissements publics nationaux à caractère administratif élaborée chaque année par la direction du budget déterminent les règles en matière de confection du budget et de mise en œuvre de la procédure budgétaire des EPA.

#### **1. LA PRÉPARATION DU BUDGET**

La circulaire de la direction du budget précitée est constituée en 3 parties :

- les principes généraux applicables à la procédure budgétaire ;
- les éléments de définition et de calcul des dotations pour l'année ;
- les fiches thématiques.

Elle constitue un outil complet pour la préparation du budget des EPA.

Acte de prévision et d'autorisation, le budget répond à la nécessité de planifier la gestion de l'exercice à venir. Il repose en conséquence sur une analyse rigoureuse des gestions écoulées et des besoins des gestions futures.

Préparer le budget équivaut à fixer suffisamment tôt les grandes orientations budgétaires de l'établissement, notamment s'il bénéficie d'une subvention.

Le budget est préparé par l'ordonnateur (art. 16 du décret du 10.12.1953).

L'ordonnateur (services financiers) est chargé d'élaborer une prévision de l'activité de l'établissement et donc de procéder à l'évaluation des prévisions de recettes, ainsi qu'à l'évaluation des prévisions de toutes les charges obligatoires ou reconductibles.

Lorsque l'ordonnateur décide de confier à l'agent comptable les attributions de chef des services financiers, l'exercice de cette fonction se fait dans les conditions prévues par la circulaire de la secrétaire d'Etat au Budget du 8.04.2002, relative à la dualité de fonctions dans les établissements publics nationaux. Dans ce cadre, l'agent comptable peut assister l'ordonnateur dans la préparation du budget primitif et des décisions modificatives.

Parallèlement, lors de cette phase préparatoire, les ministères de tutelle (tutelles technique(s) et budgétaire) peuvent être amenés à définir certains cadrages (notification des subventions annuelles, nombre d'emplois autorisés, etc...).

#### **2. LE VOTE DU BUDGET**

##### **2.1. DATE DU VOTE**

L'art.16 du décret n°53-1227 du 10.12.1953 énonce que "le budget préparé par l'ordonnateur est présenté au conseil d'administration qui en délibère au plus tard *le 1<sup>er</sup> novembre* de l'année précédent celle pour laquelle il est établi".

En cas *d'impossibilité exceptionnelle* de vote du budget au 1<sup>er</sup> novembre N-1, et pour tenir compte des délais d'approbation, cette délibération doit être prise au plus tard le 1<sup>er</sup> décembre de l'exercice N-1, afin d'être exécutoire le 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice auquel le budget se rapporte.

Pour les GIP, le budget doit être voté au plus tard le dernier jour de l'année qui précède l'année auquel il se rapporte (le décret de 1953 précité n'est pas applicable aux GIP).

## 2.2. RÈGLES DE QUORUM ET DE VOTE

Les conditions d'adoption des délibérations par le conseil d'administration sont fixées par le texte créant l'établissement.

On y trouve généralement les modalités suivantes.

Le conseil siège valablement si la moitié au moins de ses membres est présente (ou représentée selon ce que prévoit le texte de création).

Si le quorum n'est pas atteint, une nouvelle réunion se tient dans un délai prévu par les textes, quinze jours en général sans condition de quorum.

Les délibérations sont adoptées à la majorité des membres présents ou représentés.

Toutefois les délibérations à caractère budgétaire sont de nature à requérir éventuellement un régime d'approbation plus strict, souvent à la majorité absolue des membres en exercice.

En cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

Le décret de création de l'établissement ou le règlement intérieur du conseil d'administration prévoit en général que l'ordre du jour des délibérations doit être porté à la connaissance des membres du conseil d'administration au moins dix jours à l'avance.

## 3. L'APPROBATION DU BUDGET

### 3.1. LE PRINCIPE

Les projets de budgets des EPA sont soumis à l'approbation du ministre chargé du budget et du ministre intéressé. Toutefois, les statuts particuliers de certains établissements ont pu prévoir l'approbation des budgets par le seul ministre assurant la tutelle technique de ces établissements.

L'article 16 du décret du 10.12.1953 stipule que le budget voté par le conseil d'administration "est ensuite soumis à l'approbation du ministre de tutelle et, le cas échéant, du ministre chargé du budget ou de son délégué."

### 3.2. LES MODALITÉS

#### 3.2.1. Portée du décret n°99-575 du 8 juillet 1999

Le décret n°99-575 du 8 juillet 1999 relatif aux modalités d'approbation de certaines décisions financières des établissements publics de l'Etat institue, pour l'ensemble des établissements publics de l'Etat, la procédure de l'approbation tacite par les autorités de tutelle, des budgets primitifs, des décisions modificatives et des comptes financiers. Ce décret ne s'applique pas aux GIP.

Les délibérations des conseils d'administration des EPA portant sur le budget primitif, ses modifications et 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.

#### 3.2.2. Précisions sur la procédure d'approbation

La procédure de droit commun 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'Etat de la délibération du conseil d'administration (ou de la décision prise par l'autorité de l'établissement public compétente en matière financière) et des documents correspondants. Le point de départ du délai est la date apposée sur le document à son arrivée par le service courrier de l'autorité de tutelle.

Le délai peut être suspendu par une demande écrite d'informations ou de documents complémentaires adressée par l'autorité de tutelle à l'établissement public. Leur réception fait à nouveau courir le délai pour la durée restante. Elle n'ouvre pas un nouveau délai d'un mois.

Lorsque les textes applicables à un établissement déjà soumis à un régime d'approbation tacite prévoient un délai inférieur à un mois, c'est cette durée qui continue à s'appliquer.

En revanche, lorsque le texte applicable à l'établissement prévoit une durée supérieure, le délai est ramené à un mois.

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 demander des informations ou des documents complémentaires (dans ce cas le délai d'approbation est suspendu) ;
- soit s'opposer par écrit à l'exécution de la décision ;
- soit approuver expressément la décision. Cette approbation expresse (écrite) a été maintenue pour répondre aux situations d'urgence, lorsqu'il est nécessaire d'exécuter une décision financière sans attendre l'expiration du délai.

### **3.2.3. Possibilité de retour à une procédure d'approbation expresse**

L'article 2 du décret précité a prévu la possibilité de rétablir une procédure d'approbation expresse. Ce rétablissement, qui devrait être réservé à des cas de dysfonctionnement grave d'un EPA, devra être réalisé par voie réglementaire (décret simple ou décret après avis du Conseil d'Etat selon la nature du texte fixant les règles propres à l'établissement public en question).

L'approbation expresse est notifiée par un arrêté interministériel (le cas échéant) mentionné au Journal Officiel.

### **3.2.4. Délégation de signature**

L'article 4 prévoit la possibilité de déléguer la signature des ministres chargés de la tutelle aux commissaires du Gouvernement, aux chefs de mission de contrôle d'Etat, aux contrôleurs d'Etat ainsi qu'aux contrôleurs financiers nommés auprès des établissements publics pour s'opposer aux décisions en cause ou pour les approuver expressément dans le délai d'un mois.

Cette disposition, qui permet de fonder juridiquement les délégations de signature pour s'opposer aux décisions en cause des établissements publics ou les approuver expressément, doit être mise en œuvre par arrêté, lorsque cela est justifié.

## **4. LA TRANSMISSION À L'AGENT COMPTABLE**

L'article 24 du décret du 10.12.1953 énonce que " Après approbation du budget...l'ordonnateur en transmet une expédition à l'agent comptable".

L'agent comptable est tenu informé de toute communication échangée entre l'autorité de tutelle et l'établissement public intervenant pendant le délai d'un mois, les demandes d'informations ou de documents complémentaires étant de nature à suspendre le délai d'approbation et, partant, le caractère exécutoire du document. En cas de suspension du délai, il appartiendra en définitive à l'ordonnateur de notifier à l'agent comptable la date à partir de laquelle le budget primitif est réputé exécutoire.

En cas d'approbation expresse, l'ordonnateur transmet l'arrêté d'approbation.

Cette transmission a pour objet de permettre à l'agent comptable de suivre l'exécution du budget conformément aux textes réglementant sa responsabilité de comptable public.

## 5. BUDGET NON EXÉCUTOIRE

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

Dans des cas exceptionnels, le budget peut être dépourvu de caractère exécutoire à l'ouverture de l'exercice parce qu'il n'a pas été voté ou approuvé.

### 5.1. LE BUDGET NON VOTÉ À LA DATE D'OUVERTURE DE L'EXERCICE

L'article 17 du décret du 10.12.1953 prévoit que : "Dans le cas où le budget primitif n'est pas approuvé à l'ouverture de l'exercice, les opérations de recettes et de dépenses sont effectuées temporairement sur la base des prévisions budgétaires de l'exercice précédent, déduction faite, le cas échéant, des crédits affectés à des dépenses non renouvelables.

Toutefois, en cas de nécessité, il peut être tenu compte, après accord du contrôleur financier ou, si l'établissement n'est pas soumis au contrôle financier, des autorités qualifiées pour approuver le budget, de l'incidence de la reconduction des mesures acquises pour la détermination des limites d'engagement des dépenses."

Les dispositions de l'article 17 s'appliquent sauf dispositions expresses dans le règlement particulier de l'EPA.

L'ordonnateur de l'établissement est autorisé, par écrit, par le contrôleur financier, ou à défaut par les autorités qualifiées pour approuver le budget, à engager, liquider et ordonnancer les dépenses sur la base des crédits de *l'exercice précédent* permettant le *strict fonctionnement de l'établissement*.

Toutefois, en cas de nécessité, les mesures régulièrement approuvées et en cours d'exécution, notamment celles qui s'étendent sur plusieurs exercices et celles qui concernent les mesures votées par le Parlement dans le cas d'un établissement tirant l'essentiel de ses ressources de subventions de l'Etat, peuvent également, après autorisation du contrôleur financier, être effectuées dans la limite des prévisions budgétaires figurant au projet de budget non voté.

Ces autorisations ont pour objet d'assurer le respect du principe de continuité des services publics. Elles valent instruction pour l'agent comptable de payer les dépenses correspondantes. Elles ne peuvent être données *qu'à titre provisoire*, en attendant le vote du budget de l'exercice intéressé.

### 5.2. LE BUDGET NON APPROUVÉ À LA DATE D'OUVERTURE DE L'EXERCICE

Le budget voté mais non approuvé (tacitement ou expressément) n'est pas exécutoire.

#### 5.2.1. Absence d'approbation

Le budget voté par le conseil d'administration ne peut être exécuté dès la date d'ouverture de l'exercice auquel il se rapporte lorsque son approbation par les autorités de tutelle n'est pas intervenue à cette date, suite, par exemple, à un vote tardif par le conseil d'administration.

Dans ce cas, le budget n'est exécutoire qu'après mise en œuvre de la procédure d'approbation expresse qui doit intervenir avant l'expiration du délai réglementaire d'un mois prévu à l'article 1<sup>er</sup> du décret du 8 juillet 1999 (cf. paragraphe 3.2.3 du présent chapitre).

Néanmoins, dans l'intervalle, les règles applicables sont celles énoncées au paragraphe 5.1 (budget non voté à la date d'ouverture de l'exercice).

### 5.2.2. Budget soumis à approbation mais rejeté

Les autorités de tutelle peuvent rejeter le budget, soit en totalité, soit en partie.

Dans ce cas, le budget doit alors être soumis à nouveau au vote du conseil d'administration, dans les plus brefs délais, afin de tenir compte des observations des autorités de tutelle.

Néanmoins, dans l'intervalle, les règles applicables sont celles énoncées au paragraphe 5.1 (budget non voté à la date d'ouverture de l'exercice).

## 6. LES MODIFICATIONS DU BUDGET

Lorsque le budget a été voté par le conseil d'administration et approuvé par les autorités de tutelle, les crédits ouverts à chaque chapitre ont, sauf exception, un caractère limitatif, c'est-à-dire qu'une dépense ne peut être engagée et mandatée que dans la limite du montant inscrit au chapitre de rattachement.

### 6.1. RÉGIME DES DÉCISIONS MODIFICATIVES

Il existe deux procédures de modification du budget primitif.

#### 6.1.1. Le virement d'article à article

Lorsque les mouvements de *crédits ne modifient pas le montant du chapitre*, tel qu'il est défini dans la nomenclature budgétaire, l'ordonnateur est compétent pour procéder à un virement d'article à article<sup>1</sup>, sous réserve des dispositions spécifiques qui régissent les établissements.

Les virements d'article à article doivent recueillir l'accord du contrôleur financier. Dans la mesure où ils ne modifient pas le montant des chapitres, ils ne sont pas soumis au vote du conseil d'administration.

Toutefois, la direction du budget a pu reconnaître, à titre expérimental, une appréciation de la limitativité des crédits au niveau de l'enveloppe des dépenses de fonctionnement, hors personnel, et non au niveau des chapitres. Cette dérogation implique une extension de la procédure des virements aux mouvements entre chapitres, hors charges de personnel. Ceci permet à l'établissement de redéployer ses crédits de fonctionnement sans requérir l'autorisation préalable du conseil d'administration dans le cadre d'une décision modificative. Cette dérogation doit faire impérativement l'objet d'une autorisation expresse de la direction du budget. Elle a pu être prévue dans certains cas par le décret créant l'établissement.

Les virements de crédits de paragraphe à paragraphe sont communiqués pour enregistrement au contrôleur financier, sans requérir son approbation.

La procédure de virement d'article à article ne peut s'appliquer ni :

- aux provisions inscrites sur les codes 0691-1 (provisions pour dépenses de personnel), 0692-2 et 0692-3 (provisions pour recettes aléatoires et dépenses de fonctionnement) des budgets primitifs, sauf accord de la direction du budget ;
- aux crédits prévus pour l'emploi de ressources ayant une affectation spéciale<sup>2</sup>, sauf lorsque ces ressources sont traitées dans le cadre de la procédure comptable des ressources affectées.

#### 6.1.2. La décision modificative (DM)

L'alinéa 2 de l'article 19 du décret du 13.12.1953 précise qu' "en aucun cas, les virements de crédits ne peuvent modifier l'emploi des ressources ayant une affectation spéciale".

<sup>1</sup> Cf. article 19 du décret du 10.12.1953 alinéa 1

<sup>2</sup> Cf. article 19 du décret du 10.12.1953 alinéa 2

Lorsque les mouvements de crédits proposés modifient le montant des chapitres de dépenses tel qu'il a été approuvé dans le budget primitif, lorsque une diminution des recettes entraîne une perte ou une variation négative du fonds de roulement, la DM doit être votée par le conseil d'administration en respectant les principes suivants.

#### 6.1.2.1. Les décisions modificatives doivent être équilibrées en recettes et en dépenses

#### 6.1.2.2. Présentation

Elles sont présentées de manière à faire apparaître distinctement :

- le montant des crédits inscrits au budget primitif de l'année (n), ainsi que les modifications arrêtées dans le cadre des décisions modificatives déjà intervenues ;
- les mouvements de crédits directement liés à la décision modificative ;
- le montant total des crédits inscrits au budget après intervention de la décision modificative.

#### 6.1.2.3. Elles ne peuvent se traduire par un prélèvement sur fonds de roulement que dans deux hypothèses

- *Les reports de crédits*

Cf. chapitre 1<sup>er</sup> paragraphe 1.4.2.

- *Les dépenses non reconductibles présentant un caractère inéluctable et ne pouvant être prévues lors de l'élaboration du budget primitif*

Dans cette hypothèse, il est nécessaire de tenir compte :

- d'une part, du niveau de fonds de roulement en se référant au dernier compte financier disponible et en identifiant les montants qui peuvent constituer des réserves, notamment pour faire face au décalage entre les encaissements de recettes et les paiements de dépenses et pour financer les programmes pluriannuels d'investissement ;
- d'autre part, de l'ensemble des opérations susceptibles de modifier le fonds de roulement : intervention des reports de crédits, hypothèse de variation du fonds de roulement prévue par le budget primitif et dans les décisions modificatives, actualisation des prévisions d'exécution des dépenses et des recettes.

#### 6.1.2.4. La DM d'urgence

En cas d'urgence avérée et si le conseil d'administration ne peut se réunir à une date suffisamment proche, une décision modificative d'urgence peut être autorisée par le contrôleur financier en accord avec les ministres de tutelle et le président du conseil d'administration.

Elle doit faire l'objet d'une approbation dans les formes réglementaires au cours du plus prochain conseil d'administration.

#### 6.1.2.5. Date limite de vote

Pour qu'une décision modificative puisse être effectuée avant la fin de l'exercice, la date limite de vote d'un tel document doit être fonction de la date limite d'engagement des dépenses correspondantes, soit le 15 décembre pour les dépenses du CRP hors personnel et le 31 décembre pour les dépenses de personnel et les dépenses du TFAP.

Compte tenu du délai d'approbation tacite d'un mois et des délais matériels d'engagement, les décisions modificatives doivent être arrêtées avant le 15 novembre de l'année à laquelle elles s'appliquent pour les dépenses du CRP hors personnel et avant le 30 novembre pour les dépenses de personnel et les dépenses du TFAP.

*Aucune décision modificative ne peut intervenir après le 31 décembre de l'année à laquelle elle s'applique.*

## 6.2. MODALITÉS D'APPROBATION DES DÉCISIONS MODIFICATIVES

Les DM sont approuvées dans les mêmes formes que le budget<sup>1</sup> primitif, selon les modalités du décret n°99-575 du 8 juillet 1999 précité.

## 6.3. TRANSMISSION DES DÉCISIONS MODIFICATIVES APPROUVÉES À L'AGENT COMPTABLE

Après approbation de la décision modificative, l'ordonnateur en transmet une copie à l'agent comptable.

L'agent comptable est tenu informé de toute communication échangée entre l'autorité de tutelle et l'établissement public intervenant pendant le délai d'un mois, les demandes d'informations ou de documents complémentaires étant de nature à suspendre le délai d'approbation et, partant, le caractère exécutoire du document. En cas de suspension du délai, il appartiendra en définitive à l'ordonnateur de signifier à l'agent comptable la date à partir de laquelle la décision modificative est réputée exécutoire.

Cette transmission a pour objet de permettre à l'agent comptable de suivre l'exécution du budget conformément aux textes réglementant sa responsabilité de comptable public.

De même, la décision de virement d'article à article, (exécutoire dès accord du contrôleur financier), est transmise à l'agent comptable.

---

<sup>1</sup> Cf. article 18 du décret du 10.12.1953 alinéa 2



Directeur de la publication :  
Jean BASSERES

Impression : Imprimerie Nationale  
27, rue de la Convention - 75732 PARIS CEDEX

**ISSN : 0984 9114**