

INSTITUT DES FINANCES



GUIDE METHODOLOGIQUE DES AE-CP EN CÔTE D'IVOIRE

Document réalisé par Madame RIGAUT Claudie (chef de projet IdF)
soumis à la relecture attentive de Messieurs ACHY Valentin (formateur IdF de la DRBMGP à
la DGBF)
et BROU Yao Paul (sous-directeur de la formation et des appuis techniques à la DMP de la
DGBF)

TABLE DES MATIERES

Propos liminaires	2
Introduction	2
I – Cadre général de la gestion des crédits en AE-CP	3
II – Cadre juridique des AE-CP : définitions et grands principes	3
A – Définitions	3
B – Grands principes	4
C – Résumé des principales innovations	5
III – Règles de consommation en AE-CP	6
A – Principes généraux	6
B – Pourquoi avoir restreint le champ d'application des AE aux investissements ?	6
C – La consommation des AE-CP dans les différents types de marchés publics	7
D – Synthèse de la consommation des AE pour les marchés publics	8
E – Les contrats de partenariat public-privé	8
F – Les dépenses de transferts en capital	9
G – Les notions de tranches fonctionnelles et d'affectation d'AE	9
H – Retraits d'engagements (et retraits d'affectation)	9
IV – Règles de budgétisation en AE-CP et modalités de présentation des AE-CP dans les documents budgétaires	10
A – Principes généraux	10
B – La budgétisation selon le type de marchés envisagés	10
C – La présentation de la budgétisation en AE-CP dans les documents budgétaires	11
V – Règles de reports, mouvements et fongibilité des crédits en AE-CP	12
A – Fongibilité des crédits en AE-CP	12
B – Mouvements de crédits	13
C – Reports de crédits d'une gestion à l'autre	13
VI – Comptabilité budgétaire en AE-CP et contrôle financier	14
A – De l'instauration d'une double comptabilité budgétaire des engagements et des paiements	14
B – L'intérêt d'une comptabilité des crédits de paiement	15
C – L'intérêt d'une comptabilité des autorisations d'engagement (et de leur affectation)	15
D – Comptabilité budgétaire et comptabilité générale	15
E – Le rôle du contrôleur financier en matière de comptabilité budgétaire	16

Propos liminaires

Le présent guide a été élaboré sur le modèle du « guide méthodologique régional sur les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP) » établi par AFRITAC de l'OUEST en juin 2014.

Il en reprend le plan, les dispositions essentielles, ainsi que certains schémas et tableaux. Mais un travail d'adaptation aux textes ivoiriens a été effectué, ainsi qu'un travail de synthèse afin de rendre ce guide plus pédagogique pour un public de non spécialistes en gestion budgétaire et comptable de l'Etat.

Introduction

La loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances et le décret n° 2014-416 du 9 juillet 2014 portant règlement général de comptabilité publique constituent le socle du nouveau dispositif de gestion des finances publiques issu des directives adoptées par l'UEMOA en 2009.

La réforme en cours introduit une nouvelle modalité pour la budgétisation et l'exécution des dépenses d'investissement : les autorisations d'engagement (AE) et les crédits de paiement (CP).

Cette approche se distingue de l'approche appliquée aux autres dépenses publiques, dans la mesure où les dépenses d'investissement se caractérisent généralement par :

- des chantiers et travaux importants dont la réalisation peut s'étendre sur plusieurs années ;
- des règles juridiques propres à leur mise en œuvre (procédures particulières de commande publique) ;
- leur forte incidence en termes de coûts pour les finances publiques.

Ainsi, ces dépenses doivent faire l'objet d'un pilotage permettant d'anticiper le volume des besoins, les étapes et la mise en œuvre des projets.

Les notions d'AE et de CP permettent d'encadrer la chaîne de la dépense de l'engagement juridique (qui consomme les AE) au paiement effectif (qui consomme les CP).

La personne publique est autorisée à procéder aux premières étapes de la dépense d'investissement sans pour autant mobiliser, réserver ou bloquer immédiatement les capacités de paiement en trésorerie. Cependant, cette capacité ne saurait être utilisée à l'aveugle. L'introduction des AE-CP implique de développer une vision pluriannuelle de la soutenabilité du budget de l'Etat.

I – Cadre général de la gestion des crédits en AE-CP

En prévoyant un découplage des crédits budgétaires supports de l'engagement et du paiement, les AE-CP sont destinés à fluidifier la gestion. Ils permettent de réduire le nombre d'actes d'engagement en procédant à un engagement juridique unique d'une dépense donnant lieu à plusieurs paiements sur des exercices budgétaires différents.

Les AE sont consommées par les engagements juridiques fermes de l'Etat. En l'absence d'AE disponibles, il n'est pas possible pour l'ordonnateur de procéder à un nouvel engagement juridique.

Les AE permettent de fournir un support budgétaire aux engagements pluriannuels et doivent permettre d'améliorer la prévisibilité et la soutenabilité de la programmation des investissements, tout en donnant des assurances aux cocontractants de l'Etat. Elles devraient donc contribuer à une plus grande stabilité sur le plan économique (notamment concernant les garanties bancaires accordées aux PME nationales).

II – Cadre juridique des AE-CP : définitions et grands principes

A – Définitions

L'article 20 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances énonce :

« Les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués :

- de crédits de paiement, pour les dépenses de personnel, les acquisitions de biens et services et les dépenses de transfert ;
- d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats publics-privés.

Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées au cours de l'exercice.

Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances.... »

La notion de dépenses d'investissement fait référence à l'article 11 de la loi organique, qui précise que les dépenses en capital sont constituées des « dépenses d'investissement exécutées par l'Etat » et des « dépenses de transferts en capital ». Ce sont donc ces deux catégories de dépenses d'investissements qui relèvent du régime des AE-CP.

Les AE-CP permettent d'encadrer la chaîne de la dépense, depuis l'engagement juridique jusqu'au paiement.

Pour mémoire, cette chaîne est caractérisée par quatre étapes (engagement, liquidation, ordonnancement et paiement), qui sont précisément définies dans le décret n° 2014-416 du 9 juillet 2014 portant règlement général de comptabilité publique :

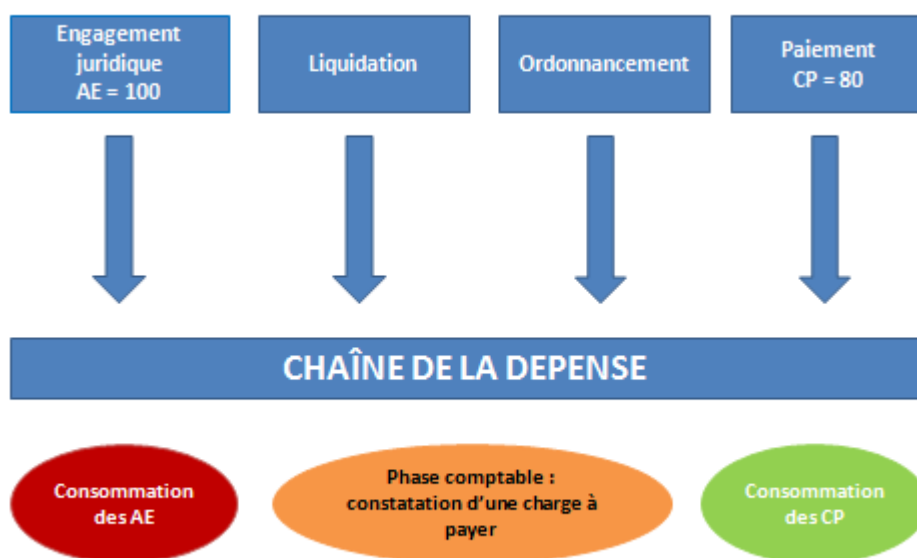
Article 46 – alinéas 1 et 2 : « l'engagement juridique de la dépense publique est l'acte par lequel l'Etat crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. L'engagement comptable de la dépense publique consiste à affecter des crédits au paiement de la dépense ».

Article 47 – alinéa 1 : « la liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant exact de la dépense. Elle est faite au vu des titres et pièces justifiant la preuve des droits acquis par les créanciers ».

Article 48 – alinéa 1 : « l'ordonnancement est l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre est donné par l'ordonnateur au comptable assignataire de payer la dette de l'Etat... ».

Article 50 : « le paiement est l'acte par lequel l'Etat....se libère de sa dette.... ».

Schéma 1 : la place des AE-CP dans la chaîne de la dépense



B – Grands principes

L'article 20 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances précise les conditions de budgétisation et d'utilisation des AE :

« Pour les opérations d'investissement, l'autorisation d'engagement couvre un ensemble de tranches opérationnelles annuelles destiné à être exécuté sur une période pluriannuelle à horizon glissant.

Pour une opération d'investissement directement exécutée par l'Etat, l'autorisation d'engagement couvre une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction.

Pour les contrats de partenariats publics-privés, par lesquels l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance ou l'exploitation d'opérations d'investissements d'intérêt public, les autorisations d'engagement couvrent, dès l'année où les contrats sont conclus, la totalité de l'engagement juridique ».

Le principe du respect de la fonctionnalité d'un investissement est ainsi institué. Il convient de budgétiser les AE nécessaires pour obtenir un investissement fonctionnel et utilisable.

La loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances donne également des précisions sur la nature et le caractère annuel des AE-CP dans son article 26 :

« Sous réserve des dispositions concernant les autorisations d'engagement, les crédits ouverts et les plafonds des autorisations d'emplois fixés au titre d'une année ne créent aucun droit au titre des années suivantes.

Les autorisations d'engagement, au sens de l'article 20 de la présente loi organique disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante.

Les crédits de paiement ne peuvent être reportés.

Par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus n'affectent pas l'équilibre budgétaire tel que défini à l'article 44 de la présente loi organique.

Les reports s'effectuent par décret pris en conseil des ministres, en majoration des crédits de paiement pour les investissements de l'année suivante, sous réserve de la disponibilité des financements correspondants ».

Les AE-CP sont donc soumis au droit commun de l'annualité budgétaire. Des précisions sur les règles de report des AE-CP sont données dans la partie VI.

C – Résumé des principales innovations

Les principales innovations de la réforme de la gestion budgétaire en AE-CP sont les suivantes :

- Aucun CP ne peut être ordonnancé s'il n'est précédé de la consommation des AE correspondantes ;
- Les AE sont ouvertes et valables annuellement, hormis en cas de report, mais peuvent couvrir des engagements juridiques qui s'étalent sur plusieurs exercices ;
- Si elles ne sont pas consommées dans l'année, les AE sont annulées (hormis en cas de report) ;
- La consommation d'une AE pluriannuelle se traduit par l'ouverture annuelle des CP nécessaires à la couverture de la tranche annuelle de la dépense ;
- Les reports d'AE d'un exercice sur l'autre sont possibles mais les reports des CP correspondants sont strictement encadrés : ils ne peuvent être reportés que s'ils ne dégradent pas l'équilibre budgétaire.

III – Règles de consommation en AE-CP

A – Principes généraux

Le principe général est de consommer les AE à hauteur de l'engagement juridique ferme, c'est-à-dire du montant minimum auquel l'Etat s'est engagé et qu'il faudra payer (sauf en cas de non réalisation de la prestation).

L'engagement juridique est un acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Ce peut être un bon de commande, un contrat, une décision attributive de subvention, etc. C'est l'acte fondateur de la dépense.

La notification de l'engagement juridique au tiers contractant avec l'Etat constitue le fait générateur de la consommation des AE.

Les indemnités de dédit portant sur une tranche conditionnelle sont comprises dans l'engagement initial car elles correspondent à un montant qui sera à payer quoi qu'il arrive. Si l'acheteur public affermit, la consommation d'AE correspondra alors à la tranche conditionnelle minorée du montant du dédit déjà consommé.

Les CP sont consommés au fur et à mesure des paiements. Les paiements sont rattachés aux engagements juridiques dont ils assurent le règlement, ce qui améliore la gestion des restes à payer.

Exemple : construction d'un établissement scolaire d'un montant total de 500 millions de FCFA, dont les travaux sont prévus sur 3 ans.

	CONSOMMATION DES AE	CONSOMMATION DES CP
Année N	150	50
Année N+1	0	50
Année N+2	0	50
Total	150	150

B – Pourquoi avoir restreint le champ d'application des AE aux seules dépenses d'investissement ?

L'enregistrement en comptabilité budgétaire des engagements juridiques ne présente d'intérêt que :

- Dans le cas d'engagements pluriannuels ;
- Si on peut déterminer de manière certaine le montant, le tiers concerné et la durée.

C – La consommation des AE-CP dans les différents types de marchés publics

a) Les marchés à prix ferme ou révisable, de durée ferme ou reconductible

Si marché à prix ferme pour une durée ferme, c'est le montant forfaitaire global du marché qui donne lieu à consommation d'AE lors de la notification du marché.

Lorsque le marché prévoit une clause de reconduction à l'issue d'une durée définie, la durée de l'engagement n'inclut pas la reconduction (car la non reconduction n'est pas une rupture de contrat et n'entraîne pas d'indemnité de dédit). La reconduction donnera lieu à une consommation ultérieure d'AE par un engagement complémentaire.

Lorsque le marché prévoit des clauses de révisions de prix, ces révisions ne sont pas incluses dans l'engagement juridique initial (car non connues). Le cas échéant, elles seront couvertes par un engagement complémentaire.

b) Les marchés à tranches ferme et conditionnelle (s)

Lors de la passation initiale du marché, les AE sont consommées à hauteur du seul montant ferme.

c) Les marchés à prix unitaire ou marchés cadres reconductibles ou non reconductibles

Les marchés publics à prix unitaire peuvent se présenter sous la forme de marchés à bons de commande comprenant ou non un montant minimum et / ou maximum. La règle consiste à ne pas consommer les AE lors de la passation du marché, compte tenu de la faiblesse des risques budgétaires associés.

Pour ces marchés, l'engagement juridique est créé par l'émission des bons de commande, qui seuls doivent être couverts par des AE avant d'être émis.

Les marchés cadres sont des contrats qui établissent les termes de marchés à passer mais ne constituent pas des marchés à proprement parler. L'engagement de l'Etat ne sera créé que par la signature des marchés subséquents.

d) Les marchés passés sous la forme de centrale d'achats

Tout marché passé sous la forme de centrale d'achats suppose la conclusion d'une convention préalable entre les services concernés, afin de fixer notamment la répartition des rôles entre le service signataire et les services utilisateurs, et les modalités de suivi de l'exécution financière du marché.

Les engagements d'AE liés à la notification de ces marchés sont répartis sur l'ensemble des budgets des services concernés.

D – Synthèse de la consommation des AE pour les marchés publics

TYPE D'ACTE	EVENEMENT CONSOMMANT LES AE
Marché à bons de commande	Passation de chaque commande
Marché simple non reconductible, à prix révisable	Signature du marché, quelle que soit sa durée ; puis chaque éventuelle révision de prix
Marché simple reconductible, à prix révisable	Signature du marché pour la période initiale ; puis chaque reconduction (avec éventuelle variation de prix)
Marché à tranches ferme et conditionnelle	Signature du marché pour la tranche ferme, puis montant de la tranche affermie
Marché à bons de commande, avec ou sans mini-maxi, reconductible ou non	Montant de chaque bon de commande

E – Les contrats de partenariat public-privé

Aux termes de l'article 2 du décret n° 2012-1152 du 19 décembre 2012 portant attributions, organisation et fonctionnement institutionnel de pilotage des partenariats public-privé : « les contrats de partenariat public-privé sont des contrats par lesquels une autorité contractante confie à un tiers, pour une période déterminée, une mission globale portant sur le financement, la construction ou la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'infrastructures, d'équipements ou de biens immatériels pour le compte de l'autorité contractante concernée ».

La personne publique confie ainsi à une entreprise (ou un groupement d'entreprises) un ensemble de prestations dont elle s'acquitte par un paiement différé et étalé dans le temps (loyer).

Le loyer est en général calculé en prenant en compte trois sous-loyers :

- un sous-loyer relatif aux investissements (qui est le coût de construction de l'actif) ;
- un sous-loyer relatif aux dépenses de fonctionnement (maintenance, exploitation) ;
- un sous-loyer relatif au financement mis en place par le partenaire privé.

Les AE correspondant à l'intégralité du loyer doivent être budgétées et consommées à hauteur de la totalité de l'engagement ferme contracté lors de la signature du PPP.

F – Les dépenses de transferts en capital (subventions d'investissement et prises de participations)

Ces apports ou dotations en capital ont vocation à être inscrits au bilan des établissements publics ou entreprises dans lesquelles l'Etat prend une participation. La consommation des AE intervient lors de la validation de l'engagement juridique (notification de l'arrêté attributif de subvention).

L'approche des AE-CP étendue aux transferts en capital accroît la sincérité des enveloppes budgétaires présentées au Parlement.

G – Les notions de tranches fonctionnelles et d'affectation d'AE pour les dépenses d'investissement

Concernant les dépenses d'investissement directement exécutées par l'Etat, l'article 20 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances précise la nécessité pour les AE de couvrir « une tranche constituant une unité individualisée formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en service sans adjonction ».

Cette disposition, prévue dans le souci de garantir la sincérité des lois de finances, vise à éviter le fractionnement d'une opération indivisible qui masquerait au Parlement l'ampleur réelle de l'opération.

Par exemple : un projet de construction d'une autoroute peut comporter plusieurs tranches dites « fonctionnelles » correspondant à autant de tronçons de voie rapide sur lesquels il est possible de rouler en sécurité mais aussi d'entrer et de sortir. Ainsi, une tranche fonctionnelle sera constituée d'un tronçon de voie rapide goudronnée et de ses deux échangeurs d'entrée et de sortie.

Préserver la couverture en AE de la tranche fonctionnelle d'une opération d'investissement complexe peut nécessiter de recourir à la procédure dite de l'affectation. L'affectation d'AE constitue une réservation d'un volume d'AE déterminé, préalablement à sa consommation par un engagement juridique. Elle rend les AE indisponibles pour un autre projet.

Toutes les dépenses d'investissement ne font pas obligatoirement l'objet d'une affectation préalable. L'affectation est utilisée lorsqu'une dépense correspond à une fonctionnalité précise et nécessite plusieurs engagements successifs, représentant un montant significatif.

H – Retraits d'engagements (et retraits d'affectation)

L'exécution budgétaire des AE est impactée par les opérations de retraits d'engagement. En effet, un retrait d'engagement peut être réalisé pour :

- ajuster l'engagement juridique à la réalité de la dépense ;
- clôturer l'engagement en raison de l'impossibilité d'achever l'opération ;
- rectifier une erreur d'imputation budgétaire de l'engagement juridique.

Dans ce cadre, il convient de distinguer :

- Les retraits effectués sur des engagements de l'année en cours, qui ont pour conséquence de rétablir des AE disponibles pour un autre engagement ;
- Les retraits effectués sur des engagements des années antérieures, qui ne doivent pas aboutir à une augmentation des AE disponibles dans l'année de leur retrait.

Les systèmes d'information budgétaire et comptable ont vocation à être paramétrés de sorte que les possibilités de recyclage d'AE soient strictement limitées aux cas autorisés.

IV – Règles de budgétisation en AE-CP et modalités de présentation des AE-CP dans les documents budgétaires

A – Principes généraux de budgétisation des AE-CP

Les règles de budgétisation suivent les règles de consommation. Les règles applicables sont donc celles exposées précédemment, en application du principe suivant : « on budgète comme on exécute ».

L'annualité budgétaire nécessite de ne budgéter en AE que les engagements juridiques souscrits ou les affectations d'AE réalisées dans l'année. Cependant, un suivi des engagements juridiques comprenant des clauses de révision de prix doit être assuré, afin de préserver une capacité de financement en AE pour d'éventuelles variations de prix.

B – La budgétisation selon le type de marchés publics envisagés

- Les marchés à prix ferme ou révisable, de durée ferme ou reconductible

En année N, les AE sont budgétées à hauteur des engagements fermes et les CP à hauteur de l'évaluation des paiements de l'année. Les années suivantes, il n'y a pas d'AE budgétées (sauf prévisions de révisions de prix ou de reconduction) et les CP sont toujours budgétés à hauteur de l'évaluation des paiements de l'année considérée.

- Les marchés à tranches ferme et conditionnelle (s)

Les AE sont budgétées initialement à hauteur des engagements fermes ou affermés. Les CP sont budgétés à hauteur de l'évaluation des paiements de l'année.

- Les marchés à prix unitaire ou marchés cadres reconductibles ou non reconductibles

Les AE sont budgétées sur la base d'une évaluation annuelle des ordres de service ou bons de commande qui seront émis. Les CP sont budgétés sur la base d'une évaluation annuelle des paiements liés aux factures.

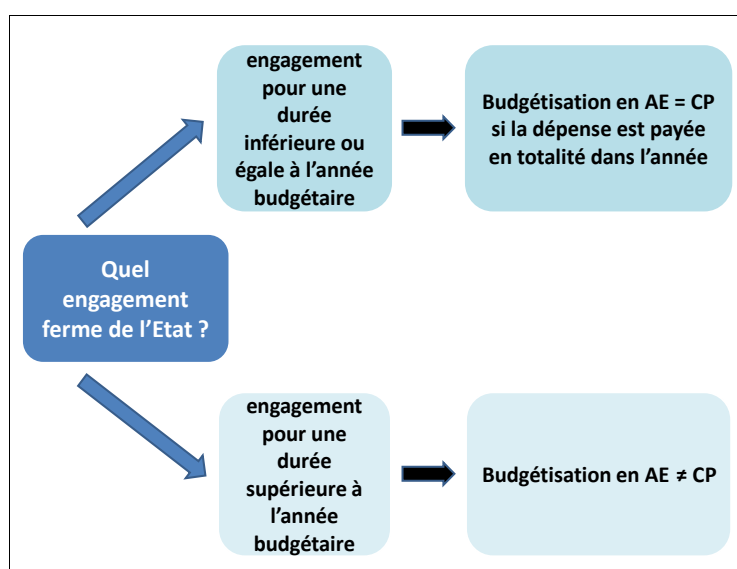
La règle de budgétisation des AE est ainsi la suivante :

- la passation de marchés à bons de commande ne consomme pas d'AE (pas même à hauteur du montant minimum du marché s'il existe) ;
- l'émission du bon de commande vaut notification et consomme les AE ;
- la budgétisation s'appuie sur une évaluation annuelle d'émission de bons de commande.

- *Les contrats de partenariat publics-privés*

Les AE sont budgétées à hauteur de la totalité de l'engagement juridique dès l'année où le contrat est conclu et quelque soit la nature comptable des dépenses concernées.

Schéma 2 : l'arbre de décision pour la budgétisation des AE et CP



C – La présentation de la budgétisation en AE-CP dans les documents budgétaires

L'article 44 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances dispose notamment que la seconde partie de la loi de finances de l'année fixe :

- pour le budget général, par programme et par dotation, le montant des crédits de paiement et, le cas échéant, des autorisations d'engagement ;
- par budget annexe et par compte spécial du Trésor, le montant des crédits de paiement et, le cas échéant, des autorisations d'engagement ;

L'article 45 précise également que la loi de finances de l'année est accompagnée d'annexes explicatives développant pour l'année en cours et l'année considérée, par programme ou par dotation, le montant des crédits présentés par nature de dépense. Ces annexes sont accompagnées du projet annuel de performance de chaque programme qui précise notamment l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement.

Ces annexes explicatives comportent également un état développé des restes à payer de l'Etat établi à la date du dépôt du projet de loi de finances.

L'introduction de la gestion budgétaire en AE-CP a donc également un impact en termes de présentation et de vote des crédits au sein de la loi de finances.

Au niveau global, le projet annuel de performance (PAP) doit donner une vision agrégée de l'ensemble des crédits demandés pour la mise en œuvre du programme au cours de l'année considérée par le projet de loi de finances. Cette présentation doit identifier les AE et les CP pour les natures de dépenses correspondantes.

Intitulé du programme	Personnel			Biens & services			Transferts courants			Investissements						Transferts en capital					
	CP			CP			CP			AE		CP				AE		CP			
	N-1	N	N+1	N-1	N	N+1	N-1	N	N+1	N-1	N	N+1	N-1	N	N+1	N-1	N	N+1	N-1	N	N+1
Action 1																					
Action 2																					
Action 3																					
Projet 1																					
Projet 2																					
Projet 3																					
Total																					

Au niveau plus détaillé, le PAP doit décomposer la dépense de façon à expliquer comment les montants inscrits ont été déterminés. Chaque projet doit être accompagné d'un échéancier précisant, pour chaque année, les montants de CP à ouvrir en loi de finances pour couvrir les AE ouvertes les années précédentes ainsi que celles concernant le projet de loi de finances.

V - Règles de reports, mouvements et fongibilité des crédits en AE-CP

Cette partie est relative aux ajustements de crédits pouvant être opérés en cours de gestion et / ou d'une gestion à l'autre.

A – Fongibilité des crédits en AE-CP

L'article 18 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances dispose que « Les crédits répartis en programme ou en dotation et décomposés par nature conformément aux dispositions des articles 15 et 17 de la présente loi organique constituent des plafonds de dépense qui s'imposent dans l'exécution de la loi de finances aux ordonnateurs de crédits ainsi qu'aux comptables ».

Cependant, l'article 23 apporte un éclairage nouveau en introduisant la notion de fongibilité des crédits. En effet, à l'intérieur d'un même programme ou d'une même dotation, les ordonnateurs peuvent - en cours d'exécution - modifier la nature des crédits pour les utiliser, s'ils sont libres d'emploi, dans les cas ci-après :

- les crédits de personnel pour majorer les crédits de biens et services, de transfert ou d'investissement ;
- les crédits de biens et services et les crédits de transferts pour majorer les crédits d'investissement.

La fongibilité partielle des crédits au sein d'un programme est le corollaire des nouvelles responsabilités des gestionnaires dans le cadre de la gestion axée sur les résultats. Il est en effet nécessaire de permettre une gestion plus souple des crédits pour favoriser la réalisation des objectifs assignés.

Cette fongibilité partielle fait que les crédits d'investissement peuvent être abondés par toutes les autres catégories de crédits mais eux ne peuvent abonder les autres catégories. Les crédits d'investissement sont ainsi sanctuarisés.

La fongibilité ne peut donc porter que sur les CP, puisque les autres catégories de dépenses ne bénéficient pas d'AE. Pour que les CP ainsi transférés en investissements soient utilisables, cela implique :

- qu'il existe en investissement des AE disponibles pour lesquelles un déficit de CP a été constaté ;
- qu'il existe un besoin de CP pour une opération déjà engagée.

Lorsque le projet d'investissement est financé sur ressources externes, l'accord préalable du partenaire technique concerné devra être obtenu avant tout redéploiement de crédits.

B – Mouvements de crédits

L'article 22 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances traite des transferts et virements de crédits qui peuvent, en cours d'exercice, modifier la répartition des crédits budgétaires entre programmes ou dotation, ou à l'intérieur d'une même programme ou d'une même dotation.

Les transferts modifient la répartition des crédits entre programmes de ministères distincts, tandis que les virements concernent les programmes d'un même ministère. Ils concernent aussi bien les CP que les AE.

C – Reports de crédits d'une gestion à l'autre

L'article 26- alinéa 2 de la loi organique n° 2014-336 du 5 juin 2014 relative aux lois de finances énonce :

« Les autorisations d'engagement, au sens de l'article 20 de la présente loi organique disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportées sur le même programme par décret pris en conseil des ministres, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante ».

Le report des AE non utilisées est donc une possibilité et ne constitue pas un droit. Les reports croisés d'un programme sur un autre sont interdits.

L'alinéa 3 de l'article 26 dispose que : « Les crédits de paiement ne peuvent être reportés ».

Toutefois, l'alinéa 4 de cet article prévoit que :

« Par exception, les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme dans la mesure où les reports de crédits retenus n'affectent pas l'équilibre budgétaire tel que défini à l'article 44 de la présente loi organique ».

VI – Comptabilité budgétaire en AE-CP et contrôle financier

A – De l'instauration d'une double comptabilité budgétaire des engagements et des paiements

Il est en effet nécessaire de restituer les AE ouvertes et consommées sur l'ensemble des axes de la nomenclature budgétaire de l'Etat.

Le décret n° 2014-416 du 9 juillet 2014 portant règlement général de comptabilité publique énonce en son article 15 :

« Les actes des ordonnateurs, engagement, liquidation et ordonnancement sont retracés dans la comptabilité budgétaire permettant de suivre le déroulement des opérations budgétaires et d'effectuer le rapprochement avec les écritures des comptes publics ».

Son article 73 précise que :

« La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales en recettes et en dépenses et conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget ou de l'état des prévisions.

Cette comptabilité est renseignée par les comptes publics en ce qui concerne les encaissements et paiements relatifs aux opérations de recettes et de dépenses.

Elle permet de suivre les liquidations, émissions, prises en charge, recouvrements et restes à recouvrer en matière de recettes, d'une part, les engagements, liquidations, ordonnancements, paiements et restes à payer en matière de dépenses, d'autre part.

La comptabilité budgétaire dégage un résultat correspondant à la différence entre les recettes encaissées et les dépenses liquidées sur le budget général et les comptes spéciaux, au titre de l'année considérée.

Enfin, l'article 74 stipule que :

« La comptabilité budgétaire tenue par les ordonnateurs couvre la phase administrative des opérations de recettes et de dépenses.

Elle est tenue en partie simple ».

La comptabilité budgétaire est celle qui est la plus proche de la forme des lignes de crédits de la loi de finances. Sa nomenclature doit être conforme à celle de la présentation du budget.

Lorsque le budget de l'Etat est présenté par programmes, la comptabilité budgétaire doit être adaptée pour permettre la restitution des opérations budgétaires par programmes.

La comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des AE et des CP.

B – L'intérêt d'une comptabilité des crédits de paiement

La consommation des CP est enregistrée en comptabilité budgétaire au moment où l'Etat règle une dépense. Dans le cas d'un engagement s'exécutant sur plusieurs exercices, la consommation des CP est échelonnée de même sur plusieurs exercices.

Le rapprochement de la consommation des CP avec l'encaissement des recettes permet de suivre le solde d'exécution budgétaire et est nécessaire pour piloter la trésorerie de l'Etat.

C – L'intérêt d'une comptabilité des autorisations d'engagement (et de leur affectation)

L'AE permet de contrôler la dépense au moment de son initiation et d'en maîtriser les impacts pluriannuels. Les AE sont donc un élément de l'analyse de la soutenabilité budgétaire. Elles font l'objet d'une comptabilité d'engagement, qui permet d'assurer l'évaluation précise de la dette contractée et donc la maîtrise des dépenses en amont de leur réalisation.

L'AE peut également faire l'objet d'une affectation, qui réserve la disponibilité des AE à la réalisation de l'opération d'investissement. Il est alors nécessaire de tenir une comptabilité des affectations d'AE.

La comptabilité budgétaire est intégrée dans le système d'information budgétaire. Sa qualité et sa fiabilité doit faire l'objet d'une appréciation par les contrôleurs financiers.

D – Comptabilité budgétaire et comptabilité générale

La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale poursuivent des objectifs distincts mais complémentaires :

- La comptabilité budgétaire a pour objectif de retracer les suites données à l'autorisation budgétaire et de permettre aux gestionnaires de gérer au mieux les crédits mis à leur disposition ;
- La comptabilité générale est un outil d'information visant à fournir une image fidèle de la situation patrimoniale et de son évolution d'une année sur l'autre.

Les AE n'ont pas de signification en comptabilité générale, où seule la charge avérée après service fait est enregistrée.

E – Le rôle du contrôleur financier en matière de comptabilité budgétaire

L'article 89 du décret n° 2014-416 du 9 juillet 2014 portant règlement général de comptabilité publique dispose que les contrôles a priori exercés par le contrôleur financier portent sur les opérations budgétaires, et que tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses (marchés publics, contrats, arrêtés, mesures ou décisions) sont soumis à son visa préalable. Sont également soumis au visa préalable du contrôleur financier tout mandat de paiement ou toute délégation de crédits.

Dans l'article 90, il est également précisé que le contrôleur financier tient la comptabilité des dépenses engagées afin de suivre la consommation des crédits et de déterminer la disponibilité ou non de crédits suffisants pour de nouveaux engagements de dépenses.

La mise en place d'un double régime d'autorisation parlementaire en AE et CP doit impliquer un repositionnement stratégique du contrôle financier (tant au niveau central qu'au niveau déconcentré).

Le contrôle financier devra en priorité être responsable du contrôle et de la bonne exécution des engagements juridiques souscrits par les ordonnateurs de l'Etat.

En outre, la fonction de contrôleur financier doit évoluer afin de se repositionner sur l'appréhension et l'analyse des risques résultant des actes à incidence financière effectués par les ordonnateurs.