

Les principes généraux de construction du budget

Le budget correspond à un acte d'autorisation et de prévision, réputé sincère et soumis à une actualisation au regard de la réalité des événements économiques survenant tout au long de l'année. Le budget est préparé et s'exécute dans le cadre de l'année civile.

Cependant, au-delà de cette définition juridique, le budget constitue avant tout un acte politique car il présente une traduction chiffrée des choix effectués pour assurer le fonctionnement et le développement de l'établissement. Afin de donner une réalité à cette lecture, une projection budgétaire pluriannuelle doit être construite en prenant appui sur le projet de développement de l'établissement et notamment de ses programmes de recherche. Ce travail prospectif a vocation également à intégrer la capacité de l'établissement à honorer ultérieurement ses engagements tout en veillant à ne pas réduire excessivement ses moyens financiers futurs. Cette démarche nécessite de procéder à une évaluation précise et sincère des conséquences financières des engagements pris vis à vis de tiers et des décisions politiques validées par l'établissement notamment en matière de ressources humaines ou d'investissement.

1. - LES RÈGLES À RETENIR EN MATIÈRE D'ÉLABORATION DE LA PRÉVISION BUDGÉTAIRE

Pratiquement et pour préciser le cadre de l'élaboration budgétaire annuelle, les prévisions de recettes s'appuient sur les recettes attendues des différents financeurs et non uniquement sur des notifications de la part de ces mêmes financeurs. Le caractère incertain de certaines recettes nécessite bien évidemment la mise en place d'un dispositif prudentiel en matière de consommation de crédits mais ne doit pas pour autant modifier le caractère prévisionnel du budget. Néanmoins ce dispositif permet de mettre à disposition des unités de recherche une enveloppe de crédits exécutoires dès le début de l'exercice.

Cette organisation découle de la mise en pratique du principe de l'annualité budgétaire qui s'impose aux établissements publics nationaux et qui repose sur le principe des « droits constatés ». Ce principe consiste à retenir, pour le rattachement à l'exercice des opérations de recettes et de dépenses, la date à laquelle naissent les droits et les obligations de l'établissement et non la date à laquelle s'effectue l'encaissement de la recette ou le paiement de la dépense.

La cohérence entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale des EPN tenues selon ces principes de rattachement des droits et des obligations à l'exercice (comptabilité dite d'exercice) doit donc être assurée.

Ainsi en matière de prévision budgétaire, il convient de retenir l'exercice au titre duquel naîtra le droit (recette prévisionnelle) ou l'obligation (dépense prévisionnelle).

Les conséquences pratiques en matière de budgétisation en fonction des différents types de ressources sont détaillées au sein des fiches 3 à 6.

Par ailleurs, l'annexe n° 1 présente les principaux documents budgétaires : cadre budgétaire de chacun des établissements, moyens consolidés, états des restes à réaliser et programme pluriannuel d'investissement.

2. - L'ÉQUILIBRE BUDGÉTAIRE

Le budget doit être voté en équilibre réel par le conseil d'administration de l'établissement. La réalité de l'équilibre repose sur l'évaluation de façon sincère et soutenable de l'ensemble des recettes et des dépenses. Les charges obligatoires ou reductibles doivent notamment être correctement évaluées.

Concernant les EPSCP, le compte de résultat prévisionnel et le tableau de financement prévisionnel doivent être en équilibre réel et tout mouvement de crédits entraînant un déséquilibre nécessite une autorisation préalable du conseil d'administration (sauf application des dispositions de l'article 21 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008). Lorsque l'établissement souhaite effectuer un prélèvement sur les réserves pour parvenir à l'équilibre réel du compte de résultat prévisionnel, ce prélèvement est soumis, en sus de l'autorisation du conseil d'administration, à accord préalable du recteur.

Concernant les EPST, l'équilibre du budget peut être réalisé, le cas échéant, par augmentation ou diminution du fonds de roulement. Dans ce cas, un état du fonds de roulement existant à la clôture de l'exercice révolu et de sa prévision de variation à la clôture de l'exercice en cours sera annexé au budget (cf. article 6 du décret n° 2002-252 du 22 février 2002).

Ceci signifie pour une unité de recherche que l'équilibre budgétaire est apprécié et assuré par l'établissement dans sa totalité en prenant appui notamment sur les prévisions de recettes et de dépenses de chaque unité de recherche ce qui doit induire une analyse de ces mêmes prévisions et une validation de celles-ci par l'établissement.

3. - LA PRISE EN COMPTE DES RECETTES

3.1. - LES PRÉVISIONS DE RECETTES

Les prévisions de recettes budgétaires sont effectuées en tenant compte des différentes natures de ressources des établissements. Chacune de ces catégories fait l'objet d'une fiche particulière retraçant son traitement comptable et budgétaire au titre d'un exercice.

3.1.1. - La subvention pour charges de service public (cf. fiche 3)

Selon le type d'établissement, le montant de la subvention pour charges de service public (SCSP) n'est pas nécessairement connu au moment de l'élaboration budgétaire. Dans cette hypothèse, il convient de retenir un montant prévisionnel. Cela étant dit, la recette est ouverte et sera constatée au niveau global de l'établissement. Au sein de l'unité de recherche ne figureront que le volume de crédits correspondant à la part de SCSP allouée par l'établissement à ses activités.

3.1.2. - Les subventions allouées par les partenaires (cf. fiche 4)

Il convient tout d'abord de rappeler qu'une subvention constitue une aide financière allouée par un tiers et qu'en conséquence celui-ci n'en attend aucune contrepartie directe à son profit. Un compte rendu financier et/ou technique ne constitue pas une contrepartie.

Ceci étant précisé, les principes similaires à ceux posés pour la subvention pour charges de service public de l'État doivent être retenus en matière de budgétisation. À savoir, la construction budgétaire repose sur une prévision de subvention et pas nécessairement sur la base de notifications de subvention.

À ce stade, il n'est pas inutile de rappeler qu'une prévision budgétaire doit respecter un certain nombre de critères et notamment celui de sincérité. Ceci implique qu'il ne suffit pas d'indiquer qu'une recette est attendue (ou a été demandée) pour qu'elle soit de facto intégrée dans la prévision budgétaire. Il est nécessaire de se doter de critères permettant de fiabiliser cette prévision. Ainsi l'analyse rétrospective constitue un des éléments permettant d'étayer la sincérité d'une prévision (par exemple : financements antérieurs, adéquation projet et demande de subvention, ...).

3.1.3. - Les prestations de services (cf. fiche 5)

La base de budgétisation repose sur le montant estimatif du chiffre d'affaires attendu au titre de l'exercice en s'appuyant sur les commandes déjà signées, celles en cours de signature et sur le volume estimé de recette. Concernant cette dernière partie de la prévision, une analyse rétrospective pluriannuelle (2 ou 3 années précédentes) est de nature à conférer aux montants prévisionnels un caractère de sincérité avec une certaine objectivité. L'analyse rétrospective peut être expertisée quant aux volumes des prévisions de recettes (prendre en compte les effets conjoncturels) et à leur origine (analyse de la nature des prestations – obsolescence éventuelle du savoir faire – et des clients – marché toujours actif, concurrence éventuelle-).

3.2. - LE SUIVI DES PRÉVISIONS DE RECETTES

Dans la mesure où les crédits ouverts au budget reposent sur des prévisions, il est indispensable de mettre en place un suivi de gestion précis permettant de s'assurer de la concrétisation des prévisions de recette. Notamment, l'enregistrement de commandes de vente au niveau des centres de gestion des unités de recherche, de courriers préalables aux notifications dans le cas de subventions, de projets de contrats sont des éléments de nature à donner un caractère valide à la prévision de recettes.

Dans l'hypothèse où l'établissement décide d'autoriser la consommation des crédits sans attendre la validation définitive du contrat ou la notification de crédits, un suivi régulier des consommations de crédits et un rapprochement avec la réalisation de la prévision de recettes est à prévoir très régulièrement (mensuellement).

4. - LES CRÉDITS

Les crédits correspondent aux montants pouvant être engagés pour permettre la réalisation d'une opération. Les crédits se répartissent en trois sous-ensembles correspondant à des natures de dépenses différentes : fonctionnement, personnel et investissement.

La détermination des crédits à ouvrir au titre d'un exercice doit tenir compte d'un ensemble de règles budgétaires dont notamment celles relatives à la limitativité et à la pluri annualité.

4.1. - LA LIMITATIVITÉ DES CRÉDITS

L'autorisation budgétaire donnée par le conseil d'administration porte sur des volumes financiers répartis notamment au sein des trois enveloppes décrites ci-dessus. L'établissement doit respecter cette répartition en fonction de la règle de limitativité des crédits qui s'applique à lui.

Pour un EPSCP, deux situations sont possibles. Dans le cas du budget principal, les crédits sont limitatifs par enveloppe (fonctionnement, personnel, investissement). La fongibilité entre enveloppes est possible mais nécessite une autorisation préalable du conseil d'administration. Dans le cas d'un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) et d'une fondation, les crédits sont évaluatifs et fongibles au sein du compte de résultat prévisionnel.

Pour un EPST, c'est le principe de la fongibilité asymétrique qui s'applique. Ainsi il est possible sans autorisation préalable de diminuer les crédits de personnel au profit des autres enveloppes mais l'inverse n'est pas réalisable sans autorisation.

Concrètement, au sein d'une unité de recherche, les règles de limitativité peuvent conduire certains établissements, à définir des enveloppes contrôlées selon la nature des crédits. Dans un souci de convergence des règles de gestion, il est convenu que l'élément déterminant au sein du budget d'une unité de recherche n'est pas la répartition par enveloppe mais le volume de crédits ouverts. En conséquence, au sein d'une unité de recherche, l'établissement assure le respect du volume total de crédit ouvert sans figer la répartition entre enveloppes. En effet, la régulation éventuelle à assurer entre enveloppes s'effectue à un niveau supra unité de recherche.

4.2. - LA PLURI ANNUALITÉ DES CRÉDITS

Des règles spécifiques existent pour les opérations revêtant un caractère pluriannuel c'est-à-dire les opérations dont la réalisation s'échelonne sur plus d'un exercice.

Les EPSCP ont l'obligation de tenir une comptabilité des engagements pluriannuels ainsi qu'une comptabilité particulière des programmes pluri annuels d'investissement¹. De plus, le conseil d'administration arrête les programmes pluriannuels d'investissement et un état prévisionnel des restes à réaliser sur les contrats de recherche².

Dans les EPST, seules les opérations d'investissement programmé donnent lieu à ouverture distincte d'autorisation d'engagement (AE) et de crédits de paiement (CP)³. Dès lors, les notions d'AE et de CP ne s'appliquent pas aux autres opérations. Un état annexé au budget retrace d'une part, pour chaque opération d'investissement programmé, les affectations, les engagements et les mandatements et d'autre part, la situation globale des autorisations d'engagement et des crédits de paiement.

Concrètement, au sein d'une unité de recherche, les opérations pluri annuelles (contrat de recherche et investissement) doivent faire l'objet d'une prévision tenant compte d'une part du montant prévisionnel du budget de l'ensemble de l'opération et d'autre part, des montants à prévoir au budget de chacun des exercices de la réalisation de l'opération. La prévision concerne autant les dépenses que les recettes. La réalisation d'une opération pluri annuelle nécessite la mise en place d'un suivi de ces engagements pluriannuels. Enfin, l'établissement peut être amené à reporter des crédits au titre de ces opérations pour en permettre leur réalisation (cf. fiche n° 2)

4.3. - QUELS CRÉDITS OUVRIR ?

Compte tenu des principes précisés dans les paragraphes précédents, le montant des crédits à ouvrir au budget d'un exercice d'une unité de recherche correspond au volume de dépenses annuelles nécessaires à la réalisation des activités validées par l'établissement support de l'unité. Autrement dit, les crédits ouverts correspondent à la consommation de charges (fonctionnement et personnel) et au montant de l'investissement que prévoit de réaliser une unité de recherche entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre.

Les règles de gestion en matière d'ouverture de crédits pour les opérations pluriannuelles seront précisées ultérieurement au regard des évolutions budgétaires qui seront adoptées dans le cadre du projet de décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui abrogera le décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

5. - ILLUSTRATIONS

Afin d'illustrer les règles de budgétisation à mettre en œuvre dans le cas d'une opération pluriannuelle deux exemples sont proposés.

- Exemple 1 : contrat de recherche :

Soit un contrat prévoyant la réalisation d'un travail de recherche sur une période de trois ans. Les recettes budgétaires sont conditionnées à la production de justifications de dépenses (et de rapports scientifiques intermédiaires). Une avance de fonds est prévue au lancement de l'opération. La prévision budgétaire de chacun des exercices sera établie en fonction de la prévision d'exécution du contrat c'est-à-dire sur la base de la prévision de dépenses puisque dans le scénario présent recette = montant des dépenses réalisées. Le constat effectif de la recette s'effectuera du même montant que les dépenses justifiées au titre de l'exercice sur la base de la réalité du service fait.

L'avance de fonds ne fait pas l'objet d'une prévision budgétaire puisqu'il ne s'agit que d'un mouvement de trésorerie, c'est-à-dire d'une opération retracée uniquement en comptabilité générale.

¹ Cf. articles 42 et 47 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008

² Cf. article 14 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008

³ cf. article 10 du décret n° 2002-251 du 22 février 2002

- Exemple 2 : prestation de services

Soit une prestation de services dont l'achèvement, c'est-à-dire la réalisation effective de la prestation (remise des résultats de l'étude ou de l'analyse par exemple), est prévu au cours de la deuxième année de réalisation. Des dépenses seront enregistrées au cours des deux exercices.

Bien que le service fait vis-à-vis du tiers ne puisse être constaté que lors de la réalisation effective de la prestation (qui interviendra au cours du deuxième exercice), il appartient à l'établissement d'évaluer quel sera le montant de la valeur produite au titre du premier exercice. Cette estimation constitue la base de la prévision budgétaire.

Le constat effectif de la recette s'effectuera du même montant que les dépenses comptabilisées au cours de l'exercice sur la base de la réalité du service fait. Mais la créance n'étant pas née juridiquement (la prestation de services ne sera réalisée qu'au cours du deuxième exercice), l'établissement comptabilisera cette recette en tant qu'en-cours de production (compte 713).

La prévision budgétaire du second exercice suivra la même logique (volume estimé de la valeur produite dans la limite du prix du contrat).

Le constat de la recette s'effectuera cette fois non plus en en-cours de production mais en tant que réalisation effective de la prestation de services (compte 70).

En comptabilisant ses produits de la sorte, l'établissement respecte le principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice. En effet, dans ce scénario, même si le produit ne peut être facturé au tiers dès le premier exercice, il n'en demeure pas moins que l'établissement a engagé des dépenses et, en l'absence d'information sur un risque éventuel vis-à-vis du tiers, la prestation sera effective selon les termes prévus au contrat. L'établissement est donc fondé à constater un produit.

6. - LE CARACTÈRE EXÉCUTOIRE DU BUDGET

Le principe est que le budget doit être exécutoire dès le 1^{er} janvier de l'exercice considéré.

Il appartient en conséquence à chaque établissement de mettre en place les procédures internes *ad hoc* pour respecter cette règle.

Annexe : les cadres budgétaires

Le cadre budgétaire d'un EPSCP est matriciel en dépenses. Il présente de façon croisée en ligne la nature des dépenses selon trois enveloppes (fonctionnement, personnel et investissement) et en colonne leur destination selon la nomenclature des actions de la LOLF. En recette, le budget présente l'origine des financements de l'établissement. Le budget comporte un compte de résultat prévisionnel et un tableau de financement abrégé prévisionnel.

COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL

DEPENSES				RECETTES			
nature	destinations			TOTALS DEPENSES	RECETTES PAR CATEGORIE		
	101	102	...		TOTALS RECETTES		
fonctionnement					Subventions pour charges de service public		
Personnel					...		
TOTAUX DEPENSES						TOTAL RECETTES PAR CATEGORIE	
RESULTAT PREVISIONNEL (BENEFICE)					RESULTAT PREVISIONNEL (PERTE)		
TOTAL COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL					TOTAL COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL		

TABEAU DE FINANCEMENT ABREGE PREVISIONNEL

DEPENSES				RECETTES			
nature	destinations			TOTALS DEPENSES	RECETTES PAR CATEGORIE		
	101	102	...		TOTALS RECETTES		
investissement					Capacité d'autofinancement		
					subvention investissement		
TOTAL DES EMPLOIS						TOTAL DES RESSOURCES	
APPORT AU FONDS DE ROULEMENT					PRELEVEMENT SUR LE FONDS DE ROULEMENT		

Le cadre budgétaire d'un EPST est matriciel en dépenses. Il présente de façon croisée en ligne les destinations de dépenses selon trois agrégats (activités des unités de recherche, actions communes, fonctions supports) et en colonne les natures de crédits selon trois enveloppes (personnel, fonctionnement, investissement). En recette, le budget présente l'origine des financements de l'établissement.

BUDGET DE DÉPENSES

AGREGATS			NATURE DES DÉPENSES			
			DÉPENSES DE PERSONNEL	DOTATIONS GLOBALES DE FONCTIONNEMENT ET D'INVESTISSEMENT NON PROGRAMMÉ	OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT PROGRAMMÉ ET AUTRES OPÉRATIONS EN CAPITAL	TOTAUX (CP)
1	ACTIVITÉ CONDUITE PAR LES UNITÉS DE RECHERCHE					
						Total 1
2	ACTIONS COMMUNES					
3	FONCTIONS SUPPORT					
						Total 2
TOTALS						Total dépenses

BUDGET DE RECETTES

CATEGORIES		LIGNES DE RECETTES	
Subventions pour charge de service public des ministères de tutelle			
Contrats et soutiens finalisés à l'activité de recherche			
...			
		Total Recettes	
CHARGES ET PRODUITS CALCULÉS			
RÉALISATION DE L'ÉQUILIBRE		Augmentation / diminution du fonds de roulement	
		R - D	