

Questions soulevées par la budgétisation sur la base des droits constatés

par

Jón R. Blöndal*

Il apparaît qu'un consensus de plus en plus large se dégage, parmi les pays membres de l'OCDE, sur les mérites de l'adoption de la **comptabilité** sur la base des droits constatés dans le secteur public. De fait, un tiers environ des pays membres sont passés à un système intégral de comptabilisation sur la base des droits constatés et un certain nombre d'autres ont adopté le même type de comptabilité pour des transactions spécifiques, le plus souvent pour comptabiliser les intérêts de la dette publique et les coûts de retraite des salariés (voir à ce propos le tableau 1).

Il semblerait que le consensus soit bien plus limité en ce qui concerne l'adoption de la **budgétisation** sur la base des droits constatés (ouvertures de crédits sur la base des droits constatés)¹ dans la mesure où les vues divergent fortement sur ses avantages. Ainsi, les pays membres ne sont que trois à avoir adopté un système intégral de budgétisation sur la base des droits constatés, même si plusieurs autres ont adopté cette méthode pour certaines transactions spécifiques du budget – là encore, il s'agit le plus souvent de la comptabilisation des intérêts de la dette publique et des coûts des systèmes de retraite des salariés (voir à ce propos le tableau 2).

Il n'est pas dans l'intention du rédacteur de la présente note de prendre parti pour ou contre l'adoption de la budgétisation sur la base des droits constatés. Il s'agit plutôt ici d'attirer l'attention sur certaines questions fondamentales soulevées par cette méthode, sachant que lorsqu'un pays l'adopte, il doit encore choisir entre diverses possibilités du point de vue de la mise en œuvre.

On s'efforcera ici de dégager les questions portant spécifiquement sur la budgétisation sur la base des droits constatés. Pour un examen plus général de cette question, les lecteurs pourront se reporter à « Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : Questions-clés et développements récents » (*Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 3, numéro 1, 2003).

* Jón R. Blöndal est Chef adjoint de la Division budget et gestion dans la Direction de la gouvernance publique et du développement territorial de l'OCDE.

La présente note commence par dresser la liste des avantages du passage à une budgétisation sur la base des droits constatés tels qu'ils sont mis en avant par les tenants de cette méthode et examine ensuite les arguments soulevés par ses détracteurs. La note aborde ensuite une série de questions « techniques » liées à l'adoption de la méthode des droits constatés, notamment le traitement des postes hors trésorerie, les systèmes de gestion des liquidités, les acquisitions en capital et les valeurs bilanciées à l'ouverture. Tous ces éléments ont, directement ou indirectement, un rapport avec la capitalisation et l'amortissement des actifs, qui constituent l'une des différences fondamentales entre les deux méthodes. La note examine ensuite les conséquences de la budgétisation sur la base des droits constatés du point de vue de la définition de la politique budgétaire et s'achève par un examen de son impact sur le rôle du parlement.

Encadré 1. Paiements ou droits constatés ?

La méthode des paiements et celle des droits constatés sont souvent présentées comme deux méthodes de comptabilité et de budgétisation aux antipodes l'une de l'autre. En effet, selon la méthode des paiements, une transaction est comptabilisée au moment où se produit un encaissement ou bien un décaissement. Selon la méthode des droits constatés en revanche, une transaction est comptabilisée lorsqu'intervient l'activité (ou la décision) qui va générer les recettes ou les dépenses, sans tenir compte du moment auquel les paiements correspondants seront effectués.

De toute façon, les paiements font partie intégrante de tout système de comptabilisation sur la base des droits constatés, et l'un ne va pas sans l'autre. En effet, en comptabilité sur la base des droits constatés, les transactions sont enregistrées sur la base de leur fait générateur, comme indiqué ci-dessus, mais également sur la base des paiements. Le compte d'exploitation présente les informations sur la base des droits constatés, tandis que le tableau des flux de trésorerie les présente sur la base des paiements.

1. Avantages de la budgétisation sur la base des droits constatés

Les défenseurs de la budgétisation sur la base des droits constatés mettent l'accent sur les nombreux avantages spécifiques à cette méthode. Ceux-ci peuvent être répartis en six grandes rubriques :

- Premièrement, la budgétisation sur la base des droits constatés **permet aux responsables de l'action publique de disposer**

d'informations de meilleure qualité sur les coûts et facilite le respect des budgets. Les responsables du budget sont en effet à même de prendre des décisions fondées sur le coût total de la production de résultats et de produits et non plus sur les seuls décaissements immédiats (la question des éléments hors trésorerie sera examinée plus loin). L'exécution des budget doit par ailleurs tenir compte des coûts différés et les autorités se trouvent de se fait moins enclines à se lancer dans des activités dont l'impact sur les liquidités se fera sentir au cours d'exercices ultérieurs. Ce point est particulièrement important lorsque les dirigeants disposent d'une marge de manœuvre plus importante pour réagir à l'amélioration de ces informations.

Les détracteurs de la méthode font remarquer que pour la plupart des transactions, les valeurs calculées sur la base des paiements et celles calculées sur la base des droits constatés sont en fait les mêmes, car les différences temporaires intervenant dans la comptabilisation de transactions n'affectent que quelques domaines peu nombreux. On pourrait donc se contenter de recourir aux droits constatés pour les transactions spécifiques pour lesquelles cette méthode est significative, par exemple les retraites des salariés, les intérêts de la dette publique, etc. D'autres approches, par exemple la budgétisation sur la base des engagements comptables de dépenses, pourrait être utilisée pour garantir le respect des budgets dans un environnement caractérisé par la délégation des tâches de direction.

La méthode de budgétisation sur la base des paiements offre différentes formes de centralisation des fonds qui pourraient être utilisées dans le même but, par exemple l'inscription d'une charge spéciale au titre des retraites des salariés, des bureaux, etc. Des fonds centraux de ce type seraient comptabilisés sur la base des droits constatés, ce qui, sur le fond, reviendrait à introduire cette méthode dans certaines parties spécifiques du budget. À l'évidence, de tels mécanismes ont leurs limites et il y a des transactions pour lesquelles ils ne seraient pas appropriés.

- Deuxièmement, la méthode des droits constatés permet de s'intéresser de plus près à **l'amélioration de la gestion du stock de capital**. En effet, elle incite davantage à gérer les actifs et à céder ceux qui sont devenus inutiles, et favorise la planification des investissements, dans la mesure où cela a une influence sur les amortissements. Elle donne également un élan supplémentaire à la **gestion du fonds de roulement** (dettes, créances et stocks).

Les détracteurs font remarquer qu'il s'agit certes là de points importants, mais qu'il est possible d'y apporter des améliorations sans pour autant passer intégralement à la méthode des droits constatés.

- Troisièmement, la budgétisation sur la base des droits constatés permet **d'éliminer les distorsions perçues** lorsque les investissements en capital sont comptabilisés sous la forme d'une somme forfaitaire et non pas capitalisés et amortis sur leur durée de vie utile. On dit que les dépenses en capital sont négligées dans les budgets traditionnels établis sur la base des paiements et que par contrecoup, l'état des infrastructures et des autres actifs immobilisés ne peut pas être apprécié de manière satisfaisante. Si un actif a une durée de vie utile de 25 ans par exemple, pourquoi son coût total d'acquisition devrait-il être comptabilisé en une seule fois dans le budget d'un exercice donné au lieu d'être capitalisé et son coût réparti sur sa durée de vie utile grâce à l'amortissement ?

Les opposants à la méthode font remarquer que la discipline budgétaire risque d'être mise à mal s'il est possible d'engager, au cours d'un exercice, des ressources dont l'impact financier (le coût) ne sera comptabilisé que sur 25 ans. Ils soulignent que dans le secteur public, le principe de rattachement des charges aux produits auxquels elles sont afférentes doit être appliqué différemment, au sens où il convient de rattacher la décision politique d'engager une dépense à la période au cours de laquelle le coût total est comptabilisé dans le budget. Les problèmes de fond concernant la détermination de l'amortissement, partie intégrante de la budgétisation sur la base des droits constatés, constituent par ailleurs pour les élus une occasion de plus d'étendre les programmes publics sans avoir à en publier les coûts.

- Quatrièmement, la budgétisation sur la base des droits constatés permet de **mettre l'accent sur la solidité à long terme des finances publiques** parce qu'elle met en lumière les conséquences à long terme de décisions présentes. Ceci vient de l'inclusion, dans le cadre de la budgétisation sur la base des droits constatés, d'un bilan qui englobe l'ensemble des actifs et passifs de l'État.

Les détracteurs font remarquer que l'actif le plus précieux de l'État, à savoir son droit de prélever l'impôt, et sa dette la plus importante, à savoir les coûts liés au vieillissement de la population, ne répondent ni l'un ni l'autre aux critères de prise en compte des actifs et passifs traditionnels. En conséquence, la budgétisation sur la base

des droits constatés ne permettrait pas de dresser un tableau complet de la solidité à long terme des finances publiques.

Ils soulignent également que les prévisions budgétaires à très long terme (horizon 40 à 75 ans) établies sur la base des paiements constituent sans doute une méthode plus apte à faire ressortir la solidité à long terme des finances publiques. En effet, ceci permet d'éliminer les problèmes liés aux critères de prise en compte évoqués ci-dessus ainsi que les autres problèmes techniques comptables détaillés ultérieurement dans la présente note. Cette méthode a en outre le mérite d'être plus facile à comprendre pour les élus, et pour le public en général.

- Cinquièmement, le passage à la budgétisation sur la base des droits constatés sert souvent de **catalyseur à d'autres réformes de gestion** dans le secteur public. De fait, l'introduction de la méthode des droits constatés ne peut être prise isolément : les pays qui l'ont adoptée l'ont fait dans le contexte de réformes plus larges de la gestion du secteur public, consistant notamment à réduire les contrôles sur les ressources, à accroître la flexibilité et à mettre l'accent sur les produits et les résultats. Ainsi, l'introduction de la budgétisation sur la base des droits constatés a servi de levier important dans la modification des comportements dans ce contexte et a permis d'enraciner un « changement culturel » au sein des pouvoirs publics.

Les détracteurs répondent que les grands espoirs qui sont fondés sur la méthode des droits constatés, et en particulier du point de vue de son impact sur le « changement culturel », sont exagérés, et soutiennent qu'il est possible d'assouplir les contrôles sur les ressources et de mettre l'accent sur les produits et les résultats sans pour autant passer à la méthode des droits constatés.

- Sixièmement, les tenants de la budgétisation sur la base des droits constatés soutiennent que son adoption est nécessaire **pour assurer la symétrie avec la publication d'informations financières (comptabilité) sur la base des droits constatés**. Ceci ne vaut bien sûr que pour les pays ayant déjà adopté une méthode de comptabilité sur la base des droits constatés. L'argument est que comptabilité et budgétisation doivent reposer sur les mêmes fondements pour qu'il soit possible de comparer le budget avec les résultats effectivement obtenus, et en faciliter la compréhension et l'évaluation. Cet aspect est également fondamental lorsqu'il s'agit, pour les pouvoirs publics, de rendre compte de la manière dont ils exécutent le budget conformément à l'autorisation qui leur en a été donnée.

Pour les détracteurs, il s'agit là d'un argument détourné qui, en tant que tel, n'est pas tenable. On pourrait tout aussi bien dire que la comptabilité sur la base des droits constatés devrait être abandonnée pour exactement la même raison. Il faut savoir qu'un certain nombre de pays membres ont explicitement rejeté tout lien entre les deux processus, tandis que dans d'autres, ce rejet est implicite, comme le montre bien le fait que la comptabilité sur la base des droits constatés est bien plus répandue que la budgétisation sur la même base.

En outre, les détracteurs soulignent que la méthode des droits constatés introduit une forte dose de complexité technique dans le processus d'établissement du budget, qui perd ainsi en transparence et en accessibilité. Par ailleurs, elle ouvre la voie à de nouvelles possibilités de manipulation qui sont de nature différente de celles existant avec la méthode des paiements (capitalisation des dépenses, utilisation des amortissements, évaluations et réévaluations, etc.). Des risques de manipulation existent certes avec la méthode des paiements, mais elles se limitent principalement à des questions temporelles (et consistent par exemple à repousser des dépenses au-delà d'un exercice ou au contraire à accélérer la rentrée de recettes rattachées à un exercice ultérieur). Enfin, les opposants à la budgétisation sur la base des droits constatés notent que son adoption entraîne des coûts significatifs en termes de formation et d'amélioration des systèmes, et que ces coûts ne sont tout simplement pas justifiés par les avantages qu'elle produit.

Le texte qui suit est consacré à la partie « dépenses » du budget, tandis que l'encadré 2 donne un aperçu de l'impact du traitement des recettes fiscales sur la base des droits constatés.

2. Ouvertures de crédits au titre des éléments hors trésorerie

La principale différence entre la méthode des droits constatés et la méthode des paiements du point de vue de l'établissement du budget, c'est qu'avec la première, les dépenses sont portées au compte d'exploitation au moment où l'activité consommatrice de ressources a lieu, et non au moment où le décaissement est effectivement réalisé. Cependant, un certain nombre de dépenses constatées d'avance sont non liquides par nature, en base annuelle. Il s'agit notamment des amortissements, prestations versées pendant la retraite (pensions, santé), intérêts de la dette publique, droits à congés des salariés (congés annuels, congés exceptionnels au titre des années de service), réévaluations d'actifs (à la baisse) ou de passifs (à la hausse), ou encore charges à payer à la clôture de l'exercice.

Encadré 2. Recettes fiscales sur la base des droits constatés

Dans un cadre de droits constatés « parfait », les recettes fiscales devraient être comptabilisées au moment où ont lieu les transactions économiques qui généreront ensuite une dette fiscale. Il est toutefois très difficile, pour ne pas dire impossible, de savoir à quel moment toutes ces transactions ont lieu.

En conséquence, les recettes sont généralement considérées comme acquises au moment où le droit fiscal indique l'existence d'une obligation de s'acquitter d'un impôt d'un certain montant, ou bien au moment où est émis un avis d'imposition. En d'autres termes, les recettes ne sont comptabilisées que lorsque le contribuable reçoit un avis d'imposition.

Ceci signifie que d'une manière générale, l'adoption de la budgétisation sur la base des droits constatés n'obligerait à apporter que deux modifications aux estimations des recettes fiscales telles qu'elles sont actuellement calculées :

Premièrement, un ajustement des impôts à recevoir : cet ajustement a pour but de prendre en compte les recettes pour lesquelles un avis d'imposition a été émis, mais qui n'ont pas été encore perçues, et d'exclure les paiements reçus déjà comptabilisés dans les impôts à recevoir (parce qu'ils ont été acquis au cours d'un exercice précédent).

Deuxièmement, un ajustement pour créances douteuses : cette opération reflète le fait que certains comptes à recevoir ne sont jamais honorés et finissent par être passés en charges. À la fin de chaque exercice, les impôts à recevoir qui risquent de ne pas pouvoir être recouverts sont pris en compte et passés en charges au titre de l'exercice qui se termine, pour équilibrer le poste « dépenses » de la période pendant laquelle ils ont été générés.

La question des provisions pour créances douteuses ne se pose pas en comptabilité sur la base des paiements, puisque les pouvoirs publics ne comptabilisent les recettes qu'au moment de leur encaissement. C'est pourquoi le traitement comptable des recettes fiscales sur la base des droits constatés permettrait d'améliorer la gestion des recettes fiscales (impôts à recevoir).

D'autres possibilités existent. Dans certains pays, les recettes fiscales sont comptabilisées principalement sur la base des paiements dans un cadre reposant par ailleurs sur la méthode des droits constatés. Il est également possible de « reculer » les recettes afin de les rattacher à la période « appropriée » sur une base de droits constatés.

On peut alors se demander comment de tels postes hors trésorerie devraient être traités dans un cadre d'ouvertures de crédits sur la base des droits constatés. Deux approches possibles ont été élaborées :

- Soit les ouvertures de crédits sont faites sur la base de la totalité des montants en droits constatés, y compris des éléments hors trésorerie tels que les amortissements. Les administrations sont censées reconstituer leur actif circulant à partir de leurs amortissements cumulés, et elles ont l'autorisation budgétaire pour le faire (modèle de la trésorerie disponible).
- Soit les ouvertures de crédits ne sont faites que sur la base de la composante liquide du total des montants calculés selon la méthode des droits constatés (modèle sans trésorerie disponible).

Le modèle de la **trésorerie disponible** est le plus radical des deux. Les administrations reçoivent dans ce cas des liquidités au titre à la fois de la trésorerie dont elles auront besoin au cours de l'exercice et des éléments hors trésorerie (les amortissements)². Leur dotation en trésorerie reflète alors le coût total encouru pour leur exploitation.

Les tenants de ce modèle soutiennent que l'adoption de la budgétisation sur la base des droits constatés ne consiste pas simplement à modifier la manière dont les transactions sont techniquement enregistrées dans le budget, mais qu'il s'agit plutôt d'introduire des modifications fondamentales dans le mode de gestion des administrations publiques. En effet, c'est le coût total de l'administration qui devient ainsi l'objet principal du budget de fonctionnement, et non plus les besoins immédiats en liquidités. Or, ceci n'est possible que si les ouvertures de crédits permettent de couvrir la totalité de ces coûts, faute de quoi les administrations ne seront pas gérées efficacement. Le sentiment est que si l'on adopte le modèle sans trésorerie disponible, les modifications souhaitées des modes de gestion ne se concrétiseront pas, parce que les dotations effectivement reçues par les ministères et les administrations seront pour l'essentiel les mêmes que dans l'ancien cadre de budgétisation sur la base des paiements.

Le modèle de la trésorerie disponible est particulièrement intéressant dans les cas où les réformes du secteur public ont entraîné une séparation claire entre les fonctions d'acheteur et de fournisseur, l'acheteur étant tenu de fournir des « produits » en échange d'un « prix » donné reflétant le coût total de ces produits.

L'inconvénient de ce modèle est que le contrôle de la trésorerie et des acquisitions en capital (remplacements) peut devenir difficile. Si une administration reçoit des liquidités pour couvrir des amortissements, le risque existe que l'argent soit ensuite utilisé à des fins autres que le

remplacement des actifs immobilisés. Ce risque concerne aussi bien les fonctionnaires d'une administration que le ministère des Finances ou les élus. Il est donc impératif d'établir des critères clairs d'utilisation des sommes allouées au titre des dotations aux amortissements, c'est-à-dire qu'elles doivent servir au remplacement des actifs immobilisés.

De la même façon, il peut arriver que le parlement perde tout contrôle sur la manière dont les actifs immobilisés sont acquis, puisqu'ils auront été financés par les dotations aux amortissements d'exercices précédents. Des stratégies de gestion des liquidités et des contrôles spécifiques des acquisitions en capital peuvent être un moyen de remédier en partie à ces problèmes. Ils seront examinés ultérieurement dans la présente note.

Dans le modèle **sans trésorerie disponible**, les crédits ne sont ouverts que pour couvrir les besoins en liquidités des administrations. Les éléments hors trésorerie, par exemple les amortissements, ne font l'objet d'aucune dotation. Ces postes doivent toutefois figurer dans le budget approuvé par le parlement, qui doit alors mentionner à la fois le total des coûts en droits constatés ainsi que les liquidités nécessaires. Dans les états financiers des administrations, le total du montant en droits constatés doit être porté en recettes au compte d'exploitation, de la même façon que toutes les dépenses sont traitées sur la base des droits constatés. La différence entre les besoins en trésorerie et le total des ouvertures de crédit sur la base du coût total doit être comptabilisée au bilan dans les produits à recevoir. Grâce à cette méthode, les éléments hors trésorerie peuvent être officiellement pris en compte.

Les tenants de ce modèle estiment qu'il permettrait d'avoir les avantages de la budgétisation sur la base des droits constatés tout en n'apportant que des modifications très mineures aux dispositifs actuels d'ouverture de crédits sur la base des paiements. De fait, les ouvertures de crédits continueraient à être effectuées sur la base des paiements, mais le montant total figurant dans le budget inclurait également les postes hors trésorerie. Ce modèle permettrait par ailleurs d'éviter tout risque de consacrer des liquidités reçues au titre des postes hors trésorerie à des projets autres et de renforcer le contrôle du parlement sur les acquisitions en capital.

En revanche, les détracteurs soulignent que le fait même qu'il n'entraîne aucune modification dans les dispositifs actuels d'ouverture de crédit montre bien que l'ancien système de budgétisation sur la base des paiements serait en fait maintenu, et que le changement « culturel » souhaité dans la gestion des ressources n'aurait pas lieu. On peut également se demander si les administrations percevront jamais les produits à recevoir inscrits à leur bilan, ce qui constitue une nouvelle possibilité de « tricher » avec le système.

3. Système de gestion des liquidités

La fonction de gestion des liquidités est généralement centralisée au sein du ministère des Finances, et ceci n'a pas changé dans les pays membres qui ont adopté un système de budgétisation sur la base des droits constatés.

La nature des ouvertures de crédits est inhérente aux systèmes de gestion des liquidités utilisés par les pouvoirs publics et en conséquence, l'interface entre la gestion des liquidités et les ouvertures de crédits varie en fonction de la « décentralisation » du système d'ouverture de crédits. Le choix du type de système d'ouverture de crédit utilisé est fonction de la réponse donnée aux questions suivantes : quel est le système qui permet d'assurer au mieux le contrôle des finances publiques par le pouvoir législatif, et lequel reflète au mieux la marge de manœuvre qui doit être laissée aux administrations pour exercer leurs fonctions et répondre aux attentes.

On peut décider que les ouvertures de crédits auront lieu pour couvrir :

- les dépenses liquides effectuées **par** les administrations ;
- les liquidités fournies **aux** administrations ;
- les coûts engagés pour la production de résultats **par** les administrations ;
- le prix payé **aux** administrations pour la production de résultats.

La première conception et, dans certains cas, la deuxième, correspondent au modèle sans trésorerie disponible décrit plus haut. La nature des ouvertures de crédits permet de garantir qu'une administration ne se verra attribuer que les liquidités dont elle a besoin pour exercer ses activités pendant un exercice donné. Les deux dernières conceptions et, dans certains cas, la deuxième, correspondent au modèle de la trésorerie disponible dans lequel le système de gestion des liquidités doit également servir à gérer les dotations de liquidités aux administrations qui n'en ont pas un besoin immédiat.

L'une des possibilités consiste à affecter des liquidités, mais à continuer à contrôler les dispositions bancaires mises à la disposition de l'administration concernée, de façon à ce que la trésorerie reste gérée de manière centralisée. Une autre option consiste à n'affecter aux administrations que les liquidités dont elles ont besoin pour couvrir leurs besoins en trésorerie. En fait, le système de gestion des liquidités serait alors utilisé pour transformer le modèle de la trésorerie disponible en modèle sans trésorerie disponible. Les éléments hors trésorerie constitueraient alors un

montant théorique dans les comptes bancaires, sous la forme de comptes à recevoir.

Dans tous les cas ci-dessus, des contrôles stricts continuent à être exercés sur les liquidités et sur la manière dont elles sont utilisées. Des systèmes centralisés peuvent être mis en place pour contrôler les acquisitions en capital (remplacements). Comme avec le modèle sans trésorerie disponible décrit plus haut, le problème de cette approche réside dans le fait qu'il risque de compromettre le changement culturel souhaité, c'est-à-dire qu'il risque de ne pas y avoir de modification des comportements de gestion par rapport aux systèmes traditionnels de budgétisation sur la base des paiements.

À l'autre extrême, les administrations pourraient recevoir « pour leur compte » des liquidités représentant le montant total de la composante non liquide de leur dotation. Elles seraient alors chargées de gérer cette partie de leur ouverture de crédits. Il leur faudrait mettre en place des dispositifs généraux de gestion des liquidités tels qu'un nivelage automatique des soldes sur tous les comptes au jour le jour par exemple. En ce qui concerne leurs aspects plus détaillés, les contrôles pourraient varier. Par exemple, l'utilisation d'ouvertures de crédits au titre d'éléments hors trésorerie pourrait être laissée à la discrétion de chaque administration à concurrence d'un certain montant. Toutes les sommes au-delà de cette limite pourraient nécessiter l'approbation du ministère des Finances. Toutes ces questions seront examinées dans la section suivante.

4. Contrôle des acquisitions d'actifs immobilisés

La manière dont le contrôle des acquisitions d'actifs immobilisés va être effectué est fondamentale dans l'adoption d'une budgétisation sur la base des droits constatés. Ce point soulève deux questions qui sont liées. La première est théorique, et concerne le rôle que l'on va assigner aux amortissements cumulés dans le financement des acquisitions de nouveaux actifs immobilisés. La seconde est d'ordre pratique, et concerne la manière dont les acquisitions d'actifs immobilisés devront être réalisées.

Le **rôle des amortissements cumulés** peut être considéré sous deux angles :

- soit on considère que les amortissements cumulés acquis par une administration lui donnent le droit d'engager des dépenses en capital à hauteur de la somme concernée ;

- soit on considère que les amortissements cumulés acquis par une administration ne lui donnent PAS le droit d'engager des dépenses en capital à hauteur de ce montant.

La première approche se fonde sur l'argument selon lequel les administrations qui ont des amortissements cumulés devraient être autorisées à consacrer cet argent à de nouvelles acquisitions en capital. Il s'agit d'une reconnaissance du fait que le contrôle des dépenses en capital est transféré à l'administration concernée une fois que le parlement a approuvé les dotations aux amortissements de l'exercice précédent. Une telle approche serait conforme à l'argument de « changement culturel » et donnerait aux administrations le pouvoir de gérer leurs dépenses totales.

La critique que l'on peut adresser à cette approche, c'est qu'elle risque de ne pas aboutir à des décisions optimales, dans la mesure où les amortissements cumulés d'actifs passés ne sont pas forcément une indication adéquate de la manière dont on souhaite répartir les dépenses en capital futures. En d'autres termes, elle revient à supposer que les décisions d'acquisition prises dans le passé continueront à être appropriées dans le futur. Autre inconvénient : de nombreux parlementaires risquent d'avoir l'impression de perdre le contrôle sur les acquisitions en capital, dans la mesure où leur seul rôle se limiterait à approuver les dotations aux amortissements au titre d'actifs existants. De plus, une telle approche, si elle est acceptable pour des actifs mineurs, deviendrait vite de plus en plus risquée au fur et à mesure que les dépenses concerneraient des actifs plus importants et d'une durée de vie plus longue.

La deuxième approche consiste à considérer que les amortissements cumulés ne donnent aucun droit à engager des dépenses. Les administrations bénéficieraient d'ouvertures de crédits au titre des éléments hors trésorerie tels que les amortissements en vertu du modèle sans trésorerie disponible décrit dans la section précédente, mais n'auraient pas le droit de les utiliser. Une telle approche constitue une reconnaissance du fait qu'un examen global des besoins en capital au niveau de l'ensemble des administrations est plus susceptible d'aboutir à des décisions optimales en matière d'acquisitions qu'un système qui serait fondé sur des modèles historiques de dépenses en capital. Elle permet également d'avoir une vue globale des actifs, ce qui permet d'en apprécier l'état et de voir si leur valeur est préservée. En outre, elle renforce le rôle du parlement qui doit approuver toutes les dépenses, y compris certaines dépenses en capital spécifiques.

L'inconvénient de cette approche est qu'elle ne renforce pas les pouvoirs des gestionnaires et que dans les faits, elle ne reflète aucune modification par rapport à la manière dont les acquisitions en capital sont actuellement réalisées.

La seconde question, qui porte sur les **modalités de réalisation des acquisitions d'actifs immobilisés**, est directement liée à ce qui vient d'être dit. Si les administrations ont déjà reçu du parlement le pouvoir de procéder à des dépenses en capital sous la forme d'amortissements cumulés, elles peuvent alors utiliser cet argent conformément aux orientations définies et avec l'approbation du ministère des Finances. Si elles n'ont pas ce pouvoir, elles devront, pour toutes les acquisitions en capital, demander l'autorisation du parlement sous la forme d'un budget d'investissement.

Il faut toutefois bien reconnaître que les nouvelles acquisitions en capital consisteront souvent à utiliser à la fois les amortissements cumulés et des financements nouveaux. En général, ceci est réalisé soit grâce à un système de prêts internes, soit grâce à des ouvertures de crédits distinctes (injections de fonds propres) au bénéfice des administrations concernées.

Ainsi, le ministère des Finances prêterait à l'administration concernée des fonds d'un montant suffisant pour couvrir la différence entre le coût des nouvelles acquisitions en capital et les amortissements cumulés. Les sommes seraient ensuite remboursées grâce à de futures ouvertures de crédits. C'est aux acquisitions modestes qu'un tel dispositif se prête le mieux. Il conviendrait de prévoir des limites à ce régime et de mettre en place un mécanisme efficace de surveillance parlementaire.

Dans d'autres cas, il pourrait être décidé que le niveau de capitalisation d'une administration doit être relevé et qu'il faut procéder à son profit à des ouvertures de crédits (injections de fonds propres) distinctes. Ceci pourrait se faire dans le cadre d'un budget d'investissement. L'importance du niveau de capitalisation des administrations sera examinée dans la section suivante.

Encadré 3. Rôle des amortissements cumulés

Lorsqu'il s'agit de financer de nouvelles activités, les fonds affectés à une administration au titre des amortissements cumulés peuvent être considérés comme fongibles. L'administration elle-même, le ministère des Finances et/ou le parlement peuvent estimer que la mission de l'administration a changé et que les fonds devraient être utilisés à des fins autres que de nouvelles acquisitions en capital. Ceci amène à se demander s'il faudrait mettre des restrictions à l'utilisation de ces fonds, par exemple stipuler qu'ils ne pourront être utilisés que pour procéder à de nouvelles acquisitions en capital.

5. Valeurs bilancielles à l'ouverture

L'une des principales difficultés de la budgétisation sur la base des droits constatés consiste à s'assurer que le bilan à l'ouverture de l'exercice est aussi exact que possible, dans la mesure où c'est le bilan qui fournit les informations de base servant au calcul des amortissements et, par contrecoup, aux nouvelles acquisitions en capital (remplacements).

Au moment du passage à la budgétisation sur la base des droits constatés, il faut décider si le niveau des actifs d'une administration donnée est trop faible, trop élevé ou approprié à un exercice durable de ses activités. Il ne suffit pas de simplement supposer que les administrations ont un niveau d'actifs correct. Ce fait doit être établi par des analyses et les niveaux optimisés.

Les administrations peuvent bien sûr formuler des propositions d'augmentation du niveau de leurs actifs pour les exercices futurs, mais généralement, on partira de l'hypothèse selon laquelle les administrations disposent à l'origine du capital nécessaire pour assurer la pérennité de leurs activités. Des injections de capital permettant d'acquérir des actifs supplémentaires peuvent certainement faire partie d'une procédure d'établissement des budgets annuels fondée sur les droits constatés, mais de telles demandes devront être limitées aux situations dans lesquelles il s'agit de répondre à de nouvelles exigences ou à de nouveaux besoins, et non servir à rectifier des « erreurs » passées.

À l'inverse, dans les cas où l'on craindrait que certaines administrations soient trop « richement » dotées en actifs, il sera difficile de réduire le niveau des actifs une fois que le passage à la budgétisation sur la base des droits constatés aura été effectué, parce que ces actifs excédentaires représentent pour les administrations concernées une source de financement par le biais des amortissements. Les pays membres ayant adopté la budgétisation sur la base des droits constatés ont généralement introduit en même temps un système de « droit d'usage du capital » qui permet d'aligner les objectifs des différentes administrations sur ceux de l'ensemble de l'administration. On trouvera dans l'encadré 5 une description d'un système de droit d'usage du capital.

Encadré 4. Recensement et évaluation des actifs

Lors de l'adoption de la méthode des droits constatés, la tâche la plus fondamentale, qui est aussi celle qui demande le plus de temps et qui présente le plus de difficultés, consiste à identifier et à évaluer les actifs appartenant à l'État. Généralement, les administrations n'ont pas eu pour tradition de tenir des registres exacts et à jour de leurs actifs, et ce fait est d'ailleurs mis en relief par les tenants de la méthode des droits constatés qui voient là un bon argument en faveur de cette méthode.

L'évaluation même des actifs pose également un problème particulier dans le secteur public.

D'une part, l'État détient des types d'actifs qui, par leur nature même, relèvent uniquement du secteur public (actifs militaires ou biens culturels tels que musées ou monuments qui en sont l'exemple type) et sont quelquefois très difficiles à évaluer. On peut d'ailleurs se poser la question de l'utilité d'une telle évaluation.

D'autre part, un système fondé sur les droits constatés offre le choix entre deux possibilités : les actifs peuvent être évalués soit à leur coût historique, soit à leur valeur de marché (généralement leur valeur commerciale, mais en l'absence de données fiables en la matière, on utilise généralement à la place la valeur de remplacement). Ces méthodes d'évaluation sont toutes deux reconnues par les normes GAAP (principes comptables généralement admis). La méthode du coût historique a l'avantage que les valeurs utilisées sont sûres, puisqu'elles sont fondées sur le prix d'acquisition de chaque actif, qui est vérifiable et qui ne varie pas. L'inconvénient, c'est que les montants cités ont généralement peu de rapport avec la valeur actuelle des actifs. En outre, dans le secteur public, le prix d'acquisition original d'un actif est souvent inconnu, ou alors consigné pour un montant nul ou négligeable. La valeur de marché a l'avantage que les montants indiqués sont conformes à la valeur actuelle des actifs concernés. L'inconvénient de cette méthode réside dans le fait que des évaluations professionnelles sont nécessaires pour estimer ces valeurs, et que celles-ci peuvent varier fortement d'un exercice à l'autre. De toute façon, quelle que soit la méthode adoptée, il est de toute première importance qu'elle soit appliquée avec régularité et cohérence.

6. Définition de la politique budgétaire

La définition de la politique budgétaire a jusqu'à présent été fondamentalement une démarche fondée sur les paiements : il s'agit en effet de mesurer les flux entre le budget d'une part et l'économie dans son ensemble d'autre part. Un solde calculé sur la base des droits constatés et un

solde calculé sur la base des paiements sont, par définition, différents. (Il faut noter ici que certains pays utilisent de ce fait la base [statistique] du système de comptabilité nationale, qui contient certains éléments de droits constatés.) Il y a donc plus de probabilités pour que l'évaluation de l'impact du budget sur l'économie soit fondée sur l'état des flux de trésorerie plutôt que sur le compte de résultats (pertes et profits).

Encadré 5. Droit d'usage du capital

Une administration doit s'acquitter d'une redevance qui tient lieu de frais financiers et de rémunération du capital. Le montant de cette redevance doit au moins couvrir le coût de l'emprunt supporté par l'État, c'est-à-dire le minimum de ce qu'il en coûte à l'État. Toutefois, les activités de l'État comportent une part de risque et l'on peut soutenir que l'État doit percevoir, en plus du coût de l'emprunt, une sorte de prime de risque.

La redevance consiste généralement en un prélèvement d'un pourcentage sur les actifs. Le taux varie selon le mode de calcul adopté et selon les pays où une telle méthode a cours, mais se situe généralement dans une fourchette de 5 à 15 pour cent. L'assiette retenue pour le prélèvement peut être : l'actif total, les actifs fixes, l'actif total diminué du passif à court terme, ou bien encore le total de l'actif diminué du total des dettes.

Le système de prélèvement d'une redevance a des effets incitatifs, dont l'un des principaux est de permettre aux administrations de **conserver les économies qu'elles réalisent** grâce à une réduction du montant des prélèvements. L'impact de cette incitation est plus ou moins grand selon que l'administration concernée réalise effectivement les avantages de telles économies. Dans certains pays membres de l'OCDE, du fait que les ouvertures de crédits sont approuvées par le parlement, il faut quelquefois que toute dépense supplémentaire soit officiellement approuvée. Peut-être faudra-t-il mettre au point des mécanismes administratifs pour traiter ces problèmes et réduire les coûts de transaction liés au caractère incitatif de cette démarche.

Un autre problème qui se pose est de savoir si **le montant total du prélèvement sera inclus dans la dotation budgétaire** des administrations concernées lors de la première année d'application du système. Si tel est le cas, la situation financière des administrations ne changera pas immédiatement. En revanche, elles seront incitées à réduire les actifs qu'elles détiennent parce que cela entraînera une réduction des prélèvements les années suivantes.

On trouvera dans « Pratiques modernes de gestion financière » (*Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 2, numéro 2, 2002) une étude plus approfondie des droits d'usage du capital.

Le rapprochement entre l'état des flux de trésorerie et le compte de résultats dépend essentiellement de deux facteurs, les réévaluations et les amortissements/dépenses en capital. On procède à des **réévaluations** pour refléter les variations de la valeur des actifs et des passifs. Ces réévaluations n'ont aucun effet sur l'évaluation des soldes budgétaires réalisée sur la base des paiements ; elles reflètent simplement des modifications de la valeur d'éléments d'actif ou de passif ne résultant pas de transactions, changement de la valeur de marché par exemple. Les **dépenses en capital** ne sont pas mesurées dans le compte de résultats des pouvoirs publics, qui font plutôt apparaître les amortissements (utilisation du capital). Les ajustements effectués dans cette rubrique consistent à augmenter les dépenses en capital ou à supprimer des dotations aux amortissements.

Pour aider à la fois à mieux comprendre le budget et à mieux en évaluer l'impact économique, les pays membres qui établissent leur budget sur la base des droits constatés publient des informations détaillées sur ces rapprochements. Il serait peut-être nécessaire de fournir également des informations détaillées par secteur sur les ajustements/flux de trésorerie.

La définition de la politique budgétaire est de moins en moins séparable des considérations relatives au caractère durable de l'action des pouvoirs publics. Le compte de résultats et le bilan offrent un ensemble plus riche (quoiqu'encore incomplet) d'indicateurs qui sont considérés comme plus utiles à cet égard par les tenants de la budgétisation sur la base des droits constatés.

En particulier, un indicateur ou un objectif budgétaire qui pourrait donner une idée de l'importance de la consommation ou de la diminution de la valeur des actifs et rendre compte de l'augmentation ou de la réduction des provisions au titre des programmes par répartition sera plus susceptible de refléter avec exactitude et d'influencer la pérennité des politiques mises en œuvre par les pouvoirs publics que d'autres indicateurs ou objectifs de nature différente.

7. Le rôle du parlement

Le fait que ce soit le parlement qui « tienne les cordons de la bourse » est l'un des principaux éléments qui font que le pouvoir exécutif doit lui rendre des comptes. Il est donc absolument fondamental que le parlement approuve sans réserve, et comprenne parfaitement, la nature de la budgétisation sur la base des droits constatés. L'expérience des pays ayant adopté cette méthode montre bien que c'est parfois là le point le plus délicat. À cet égard, il faut bien reconnaître que l'établissement du budget est un acte politique par essence.

Du fait de son caractère extrêmement technique, la méthode des droits constatés peut semer la confusion dans l'esprit des décideurs, ce qui réduit sa transparence et sa clarté, et risque donc de saper le rôle du parlement dans le

processus budgétaire. Il convient de noter que les trois pays membres de l'OCDE ayant adopté la méthode des droits constatés sont tous dotés d'un régime parlementaire de type Westminster qui donne la prééminence au pouvoir exécutif en matière budgétaire, le rôle du parlement étant plus limité.

Quoi qu'il en soit, la mise en œuvre de la méthode des droits constatés impose de faire appel à des professionnels qui doivent rendre un avis sur un large éventail de points. Il est juste de dire que la méthode des droits constatés ouvre la voie à une comptabilité « créative », comme on l'a vu dans une section précédente. Le rôle et l'indépendance des instances chargées de définir les normes ont donc une importance primordiale, ce que ne contestent pas les tenants de la budgétisation sur la base des droits constatés.

Dans l'optique de l'adoption de la méthode des droits constatés, les parlements sont spécifiquement préoccupés par le traitement qui serait réservé aux acquisitions en capital/amortissements. En un sens, on peut dire que le parlement délègue son pouvoir en matière d'acquisitions en capital à l'exécutif en approuvant les dotations aux amortissements. Il ne dispose donc d'aucun moyen de contrôle spécifique, sauf si un régime particulier (budget d'investissements par exemple) est mis en place à cette fin.

8. Conclusions

On a examiné dans la présente note les arguments mis en avant par les défenseurs et par les adversaires de la budgétisation sur la base des droits constatés. Ce faisant, l'auteur s'est efforcé d'apporter un éclairage sur un certain nombre de « questions techniques » liées à sa mise en œuvre. Il a également abordé la question de l'impact de la méthode sur la définition de la politique budgétaire et sur le rôle du parlement.

Ce qui ressort clairement de cette discussion, c'est la grande disparité de vues entre les responsables de l'établissement des budgets quant au caractère souhaitable de l'adoption d'une telle méthode. La discussion a également montré qu'il existe une grande diversité de modèles de mise en œuvre de la budgétisation sur la base des droits constatés, certains étant plus radicaux que d'autres. Les trois pays membres qui ont adopté une méthode intégrale de budgétisation sur la base des droits constatés constituent à bien des égards un exemple de la diversité qui règne en la matière.

Il est également important de souligner qu'aucun des pays membres qui est passé à la budgétisation sur la base des droits constatés ne l'a fait de manière isolée : ce passage s'est fait dans le contexte de réformes de grande ampleur dans d'autres domaines de la gestion publique. La budgétisation sur la base des droits constatés s'y est en conséquence inscrite dans un cadre de réforme plus large et il est de ce fait difficile d'apprécier le rôle qu'elle a

spécifiquement joué. Tous les pays qui l'ont adoptée ont toutefois insisté sur son importance dans le processus de « changement culturel ».

La question de savoir s'il faut ou non passer à la budgétisation sur la base des droits constatés sera probablement inscrite à l'ordre du jour des gouvernements des pays membres pendant de nombreuses années encore. Le moment est désormais venu de procéder à des analyses comparatives plus approfondies.

Tableau 1. Mise en œuvre de la comptabilité sur la base des droits constatés dans les pays membres de l'OCDE

États financiers de l'ensemble de l'administration

| | Base des paiements | Base des paiements, à l'exception de certaines transactions comptabilisées sur la base des droits constatés | Base des droits constatés, sauf pour la capitalisation et l'amortissement des actifs | Base des droits constatés |
|---------------------|--------------------|---|--|---------------------------|
| Allemagne | X | | | |
| Australie | | | | X |
| Autriche | X | | | |
| Belgique | X | | | |
| Canada | | | | X |
| Corée | | X | | |
| Danemark | | X | | |
| Espagne | | X | | |
| États-Unis | | | | X |
| Finlande | | | | X |
| France | | X | | |
| Grèce | X | | | |
| Hongrie | X | | | |
| Irlande | X | | | |
| Islande | | | X | |
| Italie | X (*) | | | X (*) |
| Japon | X | | | |
| Luxembourg | X | | | |
| Mexique | | X | | |
| Norvège | X | | | |
| Nouvelle-Zélande | | | | X |
| Pays-Bas | X | | | |
| Pologne | | X | | |
| Portugal | | X | | |
| République slovaque | X | | | |
| République tchèque | X | | | |
| Royaume-Uni | | | | X |
| Suède | | | | X |
| Suisse | X | | | |
| Turquie | X | | | |

(*) à vérifier.

Source : OCDE.

Tableau 2. Mise en œuvre de la budgétisation sur la base des droits constatés dans les pays membres de l'OCDE

Ouvertures de crédits sur la base des droits constatés

| | Base des paiements | Base des paiements, à l'exception de certaines transactions comptabilisées sur la base des droits constatés | Base des droits constatés, sauf pour la capitalisation et l'amortissement des actifs | Base des droits constatés |
|---------------------|--------------------|---|--|---------------------------|
| Allemagne | X | | | |
| Australie | | | | X |
| Autriche | X | | | |
| Belgique | X | | | |
| Canada | | X | | |
| Corée | | X | | |
| Danemark | | X | | |
| Espagne | X | | | |
| États-Unis | | X | | |
| Finlande | | | X | |
| France | X | | | |
| Grèce | | X | | |
| Hongrie | X | | | |
| Irlande | X | | | |
| Islande | | | X | |
| Italie | X (*) | | | X (*) |
| Japon | X | | | |
| Luxembourg | X | | | |
| Mexique | | X | | |
| Norvège | X | | | |
| Nouvelle-Zélande | | | | X |
| Pays-Bas | X | | | |
| Pologne | X | | | |
| Portugal | | X | | |
| République slovaque | X | | | |
| République tchèque | X | | | |
| Royaume-Uni | | | | X |
| Suède | | X | | |
| Suisse | X | | | |
| Turquie | X | | | |

(*) à vérifier.

Source : OCDE.

NOTE : Méthodologie de classement des pays dans les tableaux 1 et 2

- Les données concernent uniquement les administrations nationales et ne prennent pas en compte l'adoption de la budgétisation sur la base des droits constatés par les administrations locales/régionales ou par des entreprises/autres organisations commerciales publiques.
- Les pays ont été classés dans la catégorie « base des droits constatés » même lorsque leurs actifs culturels et militaires et leurs recettes sans contrepartie (impôts) sont pris en compte sur la base des paiements.
- Les pays ont été classés dans la catégorie « base des paiements » qu'ils aient ou non mis en place un système d'obligations/d'engagements.
- Les données font référence à la publication d'informations financières et non d'informations statistiques (Statistiques des finances publiques).

Notes

1. Dans la présente note, le mot « budget » recouvre toute loi ou ensemble de lois autorisant l'État à effectuer des dépenses, et/ou à honorer des engagements de dépenses, dont le financement sera assuré par l'impôt ou par des prélèvements assimilés. Il faut savoir toutefois que ce mot n'a pas la même signification dans tous les pays membres, notamment dans les pays dotés d'un cadre parlementaire de type Westminster.
2. On utilise ici les amortissements comme exemple type du traitement des éléments hors trésorerie en général.

Références

Ball, Ian (2002), « Pratiques modernes de gestion financière », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 2, numéro 2, p. 57-87.

Blöndal, Jón R. (2003), « Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : Question clés et développements récents », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 3, numéro 1, p. 47-65.

Table des matières

| | |
|---|-----|
| La réforme des systèmes budgétaires d'économies en transition : le cas des anciennes républiques yougoslaves | |
| <i>Par Jack Diamond et Duncan Last</i> | 7 |
| La procédure budgétaire au Danemark | |
| <i>Par Jón R. Blöndal et Michael Ruffner</i> | 57 |
| Vingt-cinq années de réforme budgétaire | |
| <i>Par Allen Schick</i> | 93 |
| Questions soulevées par la budgétisation sur la base des droits constatés | |
| <i>Par Jón R. Blöndal</i> | 121 |
| Dépenses hors budget et dépenses fiscales | |
| <i>Par Dirk-Jan Kraan</i> | 143 |