

#### 4) Les relations entre les comptabilités de l'Etat

La loi organique relative aux lois de finances ([LOLF](#)) de 2001 a prévu la mise en place d'une [comptabilité générale](#), d'une comptabilité analytique et d'une comptabilité d'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des « *programmes* ». Elles se sont ajoutées à la [comptabilité budgétaire](#) et à la comptabilité nationale. Cette fiche ne porte que sur les comptabilités générale, budgétaire et nationale, les deux autres étant embryonnaires et très peu utilisées.

En 2020, le « *déficit budgétaire* » de l'Etat en comptabilité budgétaire était de 178,1 Md€, son « *besoin de financement* » en comptabilité nationale était de 182,0 Md€<sup>1</sup> et son déficit « *patrimonial* » en comptabilité générale était de 165,6 Md€.

Les comptabilités budgétaire et générale sont établies à partir du même système d'information, mais les opérations sont traitées différemment. Le compte non financier de l'Etat en comptabilité nationale, qui se solde par sa capacité (ou son besoin) de financement, est construit principalement à partir des données de la comptabilité budgétaire (seuls quelques postes, comme la charge d'intérêts, sont estimés en utilisant la comptabilité générale)<sup>2</sup>. En conséquence, s'il est possible de décrire le passage du solde budgétaire à la capacité de financement en comptabilité nationale, et celui du solde budgétaire au résultat patrimonial, il est quasiment impossible de décrire le passage du résultat patrimonial à la capacité de financement.

Par ailleurs, les « *comptes financiers* » et les « *comptes de patrimoine* » de la comptabilité nationale, les premiers décrivant les flux et les seconds les stocks, sont établis principalement à partir de la comptabilité générale.

Cette fiche présente la « *clé de passage* » entre le solde budgétaire et la capacité de financement en comptabilité nationale, l'articulation entre le solde budgétaire et le résultat patrimonial, ainsi que les relations entre le bilan en comptabilité générale et le compte de patrimoine en comptabilité nationale.

Les données de comptabilité nationale citées dans cette fiche sont celles du compte provisoire pour 2020 publié par l'Insee en 2021.

##### A) Le solde budgétaire et la capacité de financement

La clé de passage entre le déficit budgétaire (178,1 Md€ en 2020) et le besoin de financement en comptabilité nationale (182,0 Md€) résulte principalement de trois catégories de retraitements opérés par les comptables nationaux à partir de la comptabilité budgétaire.

---

<sup>1</sup> Il constitue la contribution de l'Etat au besoin de financement de l'ensemble des administrations publiques, plus communément désigné par l'appellation « *déficit public* ».

<sup>2</sup> Bien que la comptabilité nationale, comme la comptabilité générale, soit en « *droits constatés* » au contraire de la comptabilité budgétaire qui est une comptabilité de caisse.

### **1) Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits constatés**

La comptabilité budgétaire enregistre les recettes et dépenses au moment où elles sont encaissées ou décaissées<sup>3</sup>, alors que la comptabilité nationale les enregistre, en principe, au moment où les droits (créances ou dettes) sont créés par un fait générateur.

En pratique, une grande partie des recettes et dépenses est enregistrée en comptabilité nationale comme en comptabilité budgétaire, au moment de l'encaissement ou du décaissement. Par exemple, le solde de l'impôt sur le revenu de l'année N devrait en principe être comptabilisé au titre de l'exercice N, le fait générateur étant la perception des revenus, mais son montant n'est connu qu'en N+1, une fois les déclarations déposées et exploitées ; en conséquence, il est enregistré en N+1 en comptabilité nationale comme en comptabilité budgétaire, ce qui revient à considérer que le fait générateur est l'émission des avis d'imposition.

Certaines opérations sont toutefois comptabilisées en droits constatés dans les comptes nationaux. C'est, par exemple, le cas de la TVA encaissée par l'Etat en janvier de l'année N+1 sur les ventes des entreprises de décembre N qui est rattachée à l'exercice N ; de même les achats de matériels militaires sont enregistrés au moment de leur livraison pour la valeur totale de ces matériels, quel que soit le calendrier des décaissements.

En 2020, le passage en droits constatés a conduit à améliorer le solde de financement en comptabilité nationale de 3,8 Md€ par rapport au déficit budgétaire.

### **2) Les dépenses et recettes budgétaires considérées comme des opérations financières en comptabilité nationale**

Les dépenses et recettes budgétaires comprennent des prêts et des acquisitions d'actions, en dépenses, ainsi que des remboursements de prêts et des cessions d'actions, en recettes. En comptabilité nationale, il s'agit d'opérations financières enregistrées dans les comptes financiers et de patrimoine, sans impact sur le besoin de financement de l'Etat et, plus généralement, sur le déficit public.

Ces retraitements ont conduit à améliorer le besoin de financement en comptabilité nationale par rapport au solde budgétaire de 7,2 Md€ en 2020.

### **3) Les dépenses et recettes non budgétaires qui affectent le besoin de financement en comptabilité nationale**

Certaines opérations ne sont considérées en comptabilité budgétaire ni comme des recettes, ni comme des dépenses, alors qu'elles sont enregistrées comme des recettes ou des dépenses publiques ayant un impact sur le déficit public en comptabilité nationale.

Par exemple, les remises de dettes accordées à des débiteurs dans le cadre de plans de restructuration de ces dettes sont considérées comme des dépenses publiques en comptabilité

---

<sup>3</sup> Les dépenses en comptabilité budgétaire font également l'objet des « autorisations d'engagement », dont la consommation est enregistrée lorsqu'un acte juridique engage l'Etat envers un tiers. Il n'est pas question des autorisations d'engagement dans cette fiche mais des « crédits de paiement ».

nationale alors qu'elles n'apparaissent pas en comptabilité budgétaire puisqu'il n'y a pas de mouvements de caisse (l'Etat renonçant à un encaissement).

Les intérêts courus mais non échus sont comptabilisés en dépenses dans les comptes nationaux alors qu'ils n'apparaissent pas en comptabilité budgétaire puisqu'ils ne donnent pas lieu à décaissement. Les primes à l'émission des obligations assimilables du trésor sur des souches anciennes sont étalées jusqu'au remboursement de ces obligations en comptabilité nationale et viennent réduire la charge d'intérêt par rapport aux décaissements retenus en comptabilité budgétaire.

Ces retraitements ont dégradé le besoin de financement de 14,9 Md€ par rapport au solde budgétaire en 2020.

### **Le passage du solde budgétaire au solde de financement de l'Etat en 2020 (Md€)**

|   |         |
|---|---------|
| Solde budgétaire (1)  | - 178,1 |
| Passage en droits constatés (2)   | + 3,8   |
| Dépenses et recettes budgétaires considérées comme des opérations financières (3) | + 7,2   |
| Dépenses et recettes non budgétaires qui affectent le besoin de financement (4)   | - 14,9  |
| Solde de financement de l'Etat (1 + 2 + 3 + 4)                                    | - 182,0 |

Source : rapport de la Cour des comptes sur le budget de l'Etat ; FIPECO.

## **B) Le solde budgétaire et le résultat patrimonial**

Le [rapport de présentation](#) du compte général de l'Etat décrit le passage du déficit budgétaire (178,1 Md€ en 2020) au déficit des opérations de l'exercice en comptabilité patrimoniale (165,6 Md€) en trois principales étapes.

### **1) Les écarts temporels entre les faits générateurs retenus**

La comptabilité générale est tenue en droits constatés comme la comptabilité nationale, mais ne retient pas toujours le même fait générateur pour rattacher une recette ou une dépense à un exercice. En conséquence, la correction pour passage en droit constatés n'est pas la même entre le solde budgétaire et le besoin de financement, d'une part, et entre le solde budgétaire et le résultat patrimonial, d'autre part.

En 2020, les écarts temporels entre les faits générateurs retenus en comptabilité budgétaire et en comptabilité patrimoniale ont conduit à améliorer le solde budgétaire de 15,0 Md€ pour passer au résultat des opérations de l'exercice.

### **2) Les dépenses et recettes budgétaires inscrites au bilan**

Certaines recettes et dépenses budgétaires sont directement inscrites au bilan de l'Etat sans passer par le compte de résultat, en particulier les prêts et acquisitions d'actions, d'un côté, et les remboursements de prêts et cessions d'actions, d'un autre côté. C'est aussi le cas des dépenses d'investissement, matériels ou immatériels, qui sont portées à l'actif du bilan.

En 2020, ces opérations ont conduit à ajouter 34,2 Md€ au solde budgétaire pour passer au résultat des opérations de l'exercice en comptabilité générale.

### 3) Les opérations comptables sans impact sur le solde budgétaire

Les dotations aux provisions, dépréciations et amortissements d'existent pas en comptabilité budgétaire puisqu'il s'agit de charges calculées ne donnant pas lieu à décaissements. En revanche, elles sont indissociables d'une comptabilité patrimoniale. Il en est, symétriquement, de même pour les reprises sur provisions et dépréciations. D'autres opérations comptables n'ont pas d'impact sur le solde budgétaire comme la constatation de plus ou moins-values.

En 2020, ces opérations ont conduit à réduire de 36,9 Md€ le solde budgétaire pour passer au résultat des opérations de l'exercice en comptabilité générale.

#### Le passage du solde budgétaire au résultat en comptabilité générale en 2020 (Md€)

|  |         |
|--|---------|
| Solde budgétaire (1)   | - 178,1 |
| Ecart temporels entre les faits générateurs pris en compte (2) | + 15,0  |
| Dépenses et recettes budgétaires inscrites au bilan (3)        | + 34,2  |
| Opérations comptables sans impact sur le solde budgétaire (4)  | - 36,9  |
| Résultat patrimonial de l'Etat (1 + 2+ 3 + 4)                  | - 165,6 |

Source : rapport de la Cour des comptes sur le budget de l'Etat ; FIPECO.

### C) Le patrimoine en comptabilité générale et en comptabilité nationale

Les présentations du patrimoine de l'Etat en comptabilité générale et en comptabilité nationale sont différentes et le passage de l'une à l'autre n'est décrit nulle part. Ces différences portent sur les nomenclatures utilisées et sur les méthodes. Celles de la comptabilité nationale sont présentées dans les fiches relatives au [patrimoine](#) et à la [dette](#) des administrations publiques. Celles de la comptabilité générale dans la fiche qui lui est consacrée.

Les différences sont importantes du côté des actifs non financiers et tiennent notamment à des modes de valorisation, pour les ressources naturelles et les biens détenus depuis très longtemps, et d'amortissement, pour les actifs produits, qui sont très différents. Les actifs non financiers et les actifs totaux apparaissent beaucoup plus importants en comptabilité générale, alors que les actifs financiers sont un peu plus proches.

#### Le patrimoine de l'Etat au 31 décembre 2019 (Md€)

| Actif net comptabilité générale |              | Actif net comptabilité nationale  |            |
|---------------------------------|--------------|-----------------------------------|------------|
| Actif immobilisé non financier  | 538          | Actifs produits                   | 218        |
| Actif circulant                 | 130          | Terrains et ressources naturelles | 108        |
| Actif immobilisé financier      | 358          | Crédits et titres de créances     | 83         |
|                                 |              | Actions                           | 344        |
| Trésorerie                      | 51           | Dépôts                            | 48         |
| Comptes de régularisation       | 0            | Autres                            | 90         |
| <b>Total actif</b>              | <b>1 079</b> | <b>Total</b>                      | <b>891</b> |

Source : compte général de l'Etat, Insee ; FIPECO.

Le total des passifs est très proche dans les deux systèmes comptables. La valeur de marché des titres de créances (les obligations et bons du trésor) retenue par la comptabilité nationale est un peu plus forte mais elle n'enregistre pas de provisions.

| <b>Passif comptabilité générale</b> |              | <b>Passif comptabilité nationale</b> |              |
|-------------------------------------|--------------|--------------------------------------|--------------|
| Dettes financières                  | 1 846        | Titres de créances                   | 2 145        |
| Dettes non financières              | 271          | Crédits                              | 56           |
| Trésorerie                          | 127          | Dépôts                               | 142          |
| Provisions                          | 148          |                                      |              |
| Autres                              | 58           | Autres                               | 139          |
| <b>Total passif</b>                 | <b>2 450</b> | <b>Total passif</b>                  | <b>2 482</b> |

Source : compte général de l'Etat, Insee ; FIPECO.