



ARRÊTÉ

N° 3401^c /MEF/DC/SGM/DGTCP/DRC/SP/3665GG21

Portant Recueil des Normes comptables de l'Etat

LE MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES,

- Vu la loi n°90-32 du 11 décembre 1990 portant Constitution de la République du Bénin, telle que modifiée par la loi n° 2019-40 du 07 novembre 2019 ;
- vu la loi organique n°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances ;
- vu la loi n°61-35 du 14 août 1961 portant création du Trésor national de la République du Dahomey ;
- vu la décision portant proclamation, le 21 avril 2021 par la Cour constitutionnelle, des résultats définitifs de l'élection présidentielle du 11 avril 2021 ;
- vu l'ordonnance n°69-5/PR/MEF du 13 février 1969 relative aux statuts des comptables publics ;
- vu le décret n°2014-571 du 07 octobre 2014 portant règlement général sur la comptabilité publique ;
- vu le décret n°2015-035 du 29 janvier 2015 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques en République du Bénin ;
- vu le décret n°2020-496 du 07 octobre 2020 portant procédures d'exécution budgétaires ;
- vu le décret n°2021-257 du 25 mai 2021 portant composition du Gouvernement ;
- vu le décret n°2021-401 du 28 juillet 2021 fixant la structure-type des ministères ;
- vu le décret n°2021-307 du 09 juin 2021 portant attributions, organisation et fonctionnement du Ministère de l'Economie et des Finances ;
- vu l'arrêté n°410^c/MEFPD/DC/SGM/DGTCP/SP du 02 février 2015 portant plan comptable de l'Etat ;
- vu l'arrêté n°1551^c/MEF/CAB/SGM/DGTCP/DCP/SP/240SGG20 du 22 juin 2020 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique.

Considérant les nécessités de services,

ARRETE

Article premier

Sont adoptées et appliquées aux états financiers de l'Etat et des organismes que la loi soumet aux règles de la comptabilité publique, les dispositions contenues dans le recueil des normes comptables de l'Etat annexé au présent arrêté.

Article 2

Le recueil des normes comptables de l'Etat comporte trois (03) annexes qui en font partie intégrante.

Il peut être révisé sur proposition de l'instance ou de l'autorité en charge de la normalisation comptable.

Article 3

Les comptables publics devront se conformer, dans l'exercice de leurs fonctions, aux normes comptables définies dans le recueil.

Le Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique est chargé de veiller à l'application du présent arrêté qui entre en vigueur pour compter de la date de sa signature et sera publié au Journal officiel de la République du Bénin.

Fait à Cotonou, le 16 DEC 2021


Romuald WADAGNI
Ministre d'Etat

P.J : 01

AMPLIATIONS :

Original 1 – JORB 1 – PR 1 – SGG 1 – Cour des Comptes 1 – CS 1 – CES 1 – MEF 1 – AUTRES MINISTERES 23
– IGF 1 – DGB 1 – DDCF 1 – DGI 1 – DGD 1 – DGML 1 – Autres DG/MEF 10 – CHRONO 2.



MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES
RÉPUBLIQUE DU BÉNIN

Tél : 21 30 10 20 – Fax : 21 30 18 51
01 BP ; 302 COTONOU – ROUTE DE L'AÉROPORT
www.finances.bj

RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

OCTOBRE 2021

503

SOMMAIRE

CADRE CONCEPTUEL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES APPLICABLES AU SECTEUR PUBLIC	2
PRÉSENTATION DES NORMES COMPTABLES	2
NORME N°1 : LES ÉTATS FINANCIERS	11
NORME N°2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES	42
NORME N°3 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	44
NORME N° 4 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	48
NORME N°5 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES	51
NORME N°6 : LES STOCKS	54
NORME N°7 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT -	56
NORME 8 : LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT	58
NORME N°9 : LES DETTES FINANCIERES	61
NORME N°10 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET LES DETTES NON FINANCIERES -	64
NORME N°11 : LES PRODUITS FISCAUX	67
NORME N°12 : LES AUTRES PRODUITS	69
NORME N°13 : LES CHARGES	71
NORME N°14 : LES ENGAGEMENTS HORS BILAN	74

5



CADRE CONCEPTUEL DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES APPLICABLES AU SECTEUR PUBLIC

OBJECTIFS ET STRUCTURE DU CADRE CONCEPTUEL

Aux termes de l'article 78 à 80 de la loi organique relative aux lois de finances du 27 septembre 2013, l'Etat tient outre la comptabilité des matières et celle d'analyse des coûts «une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations »

La comptabilité budgétaire est tenue en recettes et en dépenses dans la phase administrative par les ordonnateurs et, dans la phase comptable, par les comptables publics. Elle permet de fournir la situation d'exécution du budget par ministère, par institution, par mission, par programme et par dotation. » Le rattachement à l'exercice budgétaire est donc effectué sur une base de caisse.

La comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle est sincère et reflète une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations selon lequel les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

L'article 3 de l'arrêté 410/MEFPD/DC/SGM/DGTCP/SP portant Plan Comptable de l'Etat dispose : « La comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes internationales, notamment du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) ».

Le présent cadre conceptuel explique les choix directeurs des normes comptables relatives à la tenue de la comptabilité générale de l'Etat en regroupant les dispositions de l'arrêté portant Plan comptable de l'Etat en treize normes touchant le périmètre des opérations qui y sont enregistrées. Il précise les spécificités liées à l'action de l'Etat, les principes et règles de la comptabilité générale de l'Etat et les objectifs des états financiers. Il est destiné à fournir des éléments de compréhension et d'interprétation des règles.



Spécificités de l'information produite par l'Etat

La prise en compte des normes de l'entreprise privée établies par le SYSCOA, conformément à l'article 3 cité ci-dessus, obéit à la méthodologie suivante :

- les règles de la comptabilité d'entreprise sont directement transposées dans la comptabilité générale de l'État lorsqu'elles ne sont pas contraires aux spécificités de l'État ;
- certaines sont adaptées lorsque c'est nécessaire pour prendre en considération certaines spécificités de l'État ; c'est le cas en ce qui concerne la présentation des états financiers ;
- d'autres règles sont créées pour la comptabilisation d'opérations spécifiques pour lesquelles il n'existe pas de règles dans le référentiel SYSCOA, c'est le cas en matière de détermination de la situation nette.

En dehors du SYSCOA, certaines règles de comptabilisation sont empruntées à d'autres référentiels comptables, surtout en ce qui concerne les spécificités liées à l'État, notamment le référentiel comptable français. C'est le cas des comptes d'intégration des actifs de la classe 1. Ils sont créés pour permettre la prise en compte des actifs existant avant la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice.

Le présent recueil présente également des spécificités par rapport au SYSCOA au niveau de certains comptes utilisés (voir classe 3).

Destinataires du recueil des normes

Le présent recueil des normes s'adresse :

- aux comptables publics chargés de tenir et d'établir les comptes ;
- aux auditeurs chargés de les certifier ;
- aux utilisateurs de l'information financière produite.

Pour les premiers, il constitue une référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence et le respect des différentes règles et normes.

Pour ceux qui établissent les comptes et ceux qui les vérifient, il est un élément de compréhension et d'interprétation de ces règles. Les interprétations peuvent

être nécessaires pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les règles existantes seraient insuffisantes.

Le cadre conceptuel peut également être utile pour la définition de l'organisation technique des systèmes comptables en mettant en lumière les finalités de ces systèmes. Il doit enfin permettre aux destinataires de l'information de mieux comprendre la portée et les limites de celle-ci.

Destinataires de l'information comptable de l'Etat et champ d'application du cadre conceptuel

Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'Etat. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes.

La multiplicité des destinataires suppose en conséquence une information générale et exhaustive, fondée sur la prise en compte de tous les éléments ayant un impact sur la situation financière. **Le champ couvert par le PCE UEMOA** est moins étendu que celui couvert par d'autres normes internationales. Conformément à l'article 1er de l'arrêté portant Plan Comptable de l'Etat (PCE), « la comptabilité générale de l'Etat s'applique à l'administration centrale et à ses établissements publics à caractère administratif ».

L'administration centrale comprend les structures centrales et déconcentrées de l'Etat, bénéficiaires d'allocations du budget général pour leur fonctionnement. En conséquence, les opérations enregistrées dans la comptabilité générale de l'Etat ou les comptes de l'Etat comprennent les comptes d'exécution du budget général, les comptes spéciaux du Trésor et les budgets annexes.

Les établissements publics à caractère administratif sont également contenus dans le périmètre de la comptabilité générale de l'Etat. Ce qui signifie que leur cadre comptable doit être conforme à celui déterminé par l'arrêté portant PCE. Ils doivent élaborer des états financiers à consolider avec ceux de l'Etat.

Le seuil de dépense nécessaire à la consolidation des états financiers des deux entités est déterminé par arrêté du Ministre en charge des Finances . Lorsque ce seuil n'est pas atteint, les états financiers des établissements publics concernés sont annexés à ceux de l'Etat.

Les entreprises publiques appartenant majoritairement à l'État sont exclues du champ de la comptabilité générale de l'Etat. Les dotations budgétaires concourant à la création de ces entreprises figurent au bilan de l'État sous la forme de participations financières dans les immobilisations financières. Les comptes des entreprises publiques ne sont pas prévus pour être consolidés avec ceux de l'État.

Objectif et principes de base des états financiers

L'objectif des états financiers est en général de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise.

Les états financiers sont :

- un bilan ou tableau de situation nette ;
- un compte de résultat ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- un tableau des opérations financières de l'Etat ;
- un état annexé.

La détermination de la situation nette obéit à un classement spécifique des actifs et passifs.

Le compte de résultat est établi de manière à distinguer les produits fiscaux les autres produits et les charges permettant de déterminer le résultat de l'exercice. Le tableau des flux de trésorerie permet la connaissance des besoins de financement de l'État.

Le tableau des opérations financières du Trésor fait apparaître de façon homogène les informations relatives aux flux économiques d'exécution de la loi de finances appelés agrégats, en vue d'appréhender leur impact sur le reste de l'économie.

L'état annexé fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers.

Conformément aux articles 4 à 18 de l'arrêté portant PCE, les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères, fiables, transparents et lisibles et donner une

image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Les principes énumérés à travers ces articles peuvent être catégorisés en trois :

- les principes liés au temps ;
- les principes liés à l'impératif de lisibilité par les tiers ;
- les principes d'évaluation en valeur monétaire.

1. Les principes liés au temps

Trois principes précisent les modalités de prise en compte de la dimension « temps » dans la gestion comptable de l'Etat :

- le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture ;
- le principe de la spécialisation des exercices ;
- le principe de continuité de l'exploitation.

a) Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture

Ce principe signifie que le bilan détaillé d'ouverture d'un exercice doit correspondre exactement au bilan détaillé de clôture de l'exercice précédent.

La balance d'entrée des comptes de l'exercice N doit correspondre à la balance de sortie des comptes de l'exercice N-1.

b) Principe de la spécialisation des exercices

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit et il convient de lui rattacher et de lui imputer les événements et les opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement.

c) Principe de continuité de l'exploitation

Ce principe permet à l'Etat d'intégrer, lors de l'établissement du bilan, l'obligation de poursuivre son exploitation, au-delà de la date de clôture de l'exercice. Ce principe permet, par exemple, d'amortir un bien sur plusieurs années.

2. Les principes liés à la lisibilité par les tiers

Les documents tenus par les comptables de l'Etat ainsi que les états comptables produits par leurs soins doivent être parfaitement lisibles pour les tiers censés

les exploiter ; ils doivent comporter un niveau de détail suffisant et une information adaptée à une bonne compréhension du contenu des comptes.

Il s'agit :

- du principe de permanence des méthodes ;
- du principe de transparence ;
- du principe de constatation des droits et obligations ;
- du principe de pérennité et d'irréversibilité de l'information comptable

a) Le principe de permanence des méthodes

D'un exercice à un autre, et en vue d'assurer la cohérence des comptes, les informations comptables doivent respecter les mêmes règles et méthodes.

Tout changement de méthode opéré notamment en vue de donner une meilleure image des états financiers doit être mentionné dans l'état annexé.

b) Le principe de transparence

La comptabilité générale de l'Etat doit donner une description adéquate, régulière, sincère, claire, précise et complète de tous les événements se rapportant à l'exercice et affectant la situation financière de l'Etat.

c) Le principe de constatation des droits et obligations

Les événements (droits et obligations) qui affectent la situation patrimoniale de l'Etat sont enregistrés en comptabilité générale :

- dès le moment où ils sont reconnus par l'Etat, c'est-à-dire le moment de naissance du «fait générateur » ;
- dès lors que leur valeur réelle est connue et qu'ils peuvent être évalués de manière fiable ;
- au titre de l'exercice au cours duquel ils sont nés (exercice de rattachement) ;
- sans attendre le moment où l'extinction de ces droits et obligations va impacter les deniers publics (encaissements, décaissement). (guide didactique relatif au PCE, TOME I, art 4, page 17)

Le fait générateur est établi :

- pour les produits, au moment de la prise en charge comptable du titre de perception en ce qui concerne les recettes fondées sur le système de l'émission préalable de titres et au moment de la déclaration et/ou du versement spontané des impôts de toute nature pour les recettes perçues au comptant ;
- pour les charges, dès la liquidation de la dépense.

d) Le principe de sécurité, de pérennité et d'irréversibilité de l'information comptable

L'information comptable doit être la bonne information. Elle doit être bien conservée et disponible.

L'irréversibilité de l'information comptable implique l'interdiction de toute suppression, addition modification des traitements effectués informatiquement lors de l'enregistrement.

3. Les principes d'évaluation en valeur monétaire

Il s'agit :

- du principe de prudence ;
- du principe du coût historique.

a) Le principe de prudence

Les événements et opérations doivent être appréciés afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'exercice. (ex : calcul des provisions).

Les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués. Les passifs et les charges ne doivent pas être sous-évalués.

b) Le principe du coût historique

L'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la « convention » du coût historique qui induit les règles suivantes :



- A leur date d'entrée, les biens achetés sont enregistrés à leur coût d'acquisition ;
- Les biens acquis à titre gratuit sont enregistrés à leur valeur estimée ;
- Les biens produits sont enregistrés à leur coût de production.

Présentation des normes

Les normes comptables de l'Etat béninois sont élaborés suivant les orientations suivantes :

- ✓ le respect scrupuleux du texte du recueil UEMOA et la simplification du texte, à contenu technique égal, lorsque cela est possible, de façon à obtenir un format plus restreint qui favorisera la plus large diffusion du texte ;
- ✓ la suppression des cas pratiques ;
- ✓ l'inscription dans le texte du contexte et des spécificités nationales, lorsqu'elles existent et ne sont pas contraires aux normes UEMOA, de façon à favoriser la meilleure appropriation par les acteurs de la réforme.

Leur présentation est articulée en deux parties :

- 1- l'exposé des motifs : il définit le contenu des dispositions de la norme, les éventuelles spécificités de l'État qui y sont attachées, le choix opéré et la source de la norme
- 2- les dispositions normatives sont articulées en quatre points :
 - le périmètre d'application ;
 - la règle de comptabilisation ;
 - l'évaluation ;
 - les informations à annexer.

Des cas pratiques sont introduits après chaque disposition normative pour en illustrer l'application. Ces cas pratiques sont traités au niveau d'un Comptable principal de l'État. Les procédures comptables précisent les particularités du traitement de ces opérations par comptable principal en fonction de l'organisation comptable mise en place au sein des réseaux comptables spécifiques.

PRÉSENTATION DES NORMES COMPTABLES



NORME N°1 : LES ÉTATS FINANCIERS

A. EXPOSÉ DES MOTIFS

Les états financiers comprennent : le bilan, le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie, le tableau des opérations financières du Trésor et l'état annexé. Ils sont prévus par l'article 25 de l'arrêté n°0410/MEFPD/DC/SGM/DGTCP/SP du 02 février 2015 portant Plan comptable de l'Etat (PCE).

L'objet des états financiers est de fournir des informations chiffrées sur la situation financière de l'État, en vue de permettre l'analyse de l'évolution de celle-ci dans l'espace et dans le temps.

Les états financiers sont élaborés pour permettre une comparaison sur deux ans.

1- Contenu des états financiers

1.1- Le bilan

Le bilan est présenté sous la forme d'un tableau de situation nette qui récapitule les éléments de l'actif et du passif de l'État.

Le tableau de situation nette est présenté sous forme de liste faisant apparaître:

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie-actif et les comptes de régularisation d'actif ;
- au passif : les dettes financières, les provisions pour risques, les dettes non financières (hors trésorerie), la trésorerie-passif et les comptes de régularisation de passif.

Le bilan ou tableau de situation nette présente deux caractéristiques :

- ✚ le poste de trésorerie est classé en trésorerie-actif et en trésorerie-passif;
- ✚ la situation nette est un poste qui ne correspond pas aux capitaux propres de l'entreprise privée. L'Etat ne dispose pas de capitaux propres.

La trésorerie-actif est constituée par les disponibilités figurant aux comptes de la classe 5 et qui permettent à l'État de faire des décaissements au moment voulu.

La trésorerie-passif est égale aux dépôts des correspondants du Trésor.

1.2- Le compte de résultat

Le compte de résultat fait apparaître les produits et les charges.

Les charges sont classées selon qu'elles concernent le fonctionnement, les interventions ou les opérations financières.

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

Les dotations aux amortissements et aux provisions sont imputées aux charges correspondantes. Elles sont reclassées parmi les charges de fonctionnement.

Les charges provisionnées sont rattachées aux charges de fonctionnement ou aux charges financières suivant leur nature.

La différence entre les produits et les charges permet d'établir le résultat de l'exercice. Le compte de résultat est présenté en trois tableaux :

- le tableau des produits qui regroupe les produits fiscaux qui relèvent du pouvoir régalién de lever des impôts et les autres produits ;
- le tableau des charges qui distingue les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières ;
- le tableau qui permet d'établir le résultat de l'exercice.

1.3- Le tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie fait apparaître les entrées et les sorties de trésorerie qui sont classées en trois catégories : les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, les flux de trésorerie liés aux opérations de financement de l'Etat.

Ce tableau permet de présenter les besoins de financement de l'Etat.

Le classement des agrégats de trésorerie permet de calculer trois soldes significatifs : l'excédent de trésorerie définitive, l'excédent de trésorerie après investissement et la variation de trésorerie de l'exercice.

Le tableau des flux de trésorerie présente, pour une période déterminée les entrées et les sorties des éléments d'actif et de passif de trésorerie par catégorie :

- ✓ les flux de trésorerie liés à l'activité, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention ;
- ✓ les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement relatives aux acquisitions et cessions d'investissement ; les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement de l'Etat.

Les flux de trésorerie liés à l'activité et les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement correspondent aux opérations budgétaires. Ils permettent, en conséquence, de faire un rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale.

Les flux de trésorerie liés aux opérations de financement correspondent aux opérations de trésorerie.

1.4- Le tableau des opérations financières du Trésor

Le tableau des opérations financières du Trésor fait apparaître de façon homogène les informations relatives aux flux économiques d'exécution de la loi de finances appelés agrégats, en vue d'appréhender leur impact sur le reste de l'économie.

Le classement de ces agrégats (recettes, charges, acquisitions et cessions d'actifs non financiers et financiers, augmentations et diminutions de passifs) permet d'établir des soldes de gestion dans les conditions définies par le décret n°2014 - 573 du 7 octobre 2014 portant Tableau des opérations financières de l'Etat (TOFE).

1.5- L'état annexé

L'état annexé contient l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'Etat, notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. Toute opération particulière ou

modification des normes comptables entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans cet état.

L'état annexé fait partie intégrante des états financiers. Les données figurant sur l'état annexé sont numérotés pour faciliter le renvoi aux commentaires et tableaux correspondants développés en annexe.

Les informations contenues dans l'état annexé doivent concourir à donner une image fidèle de la situation financière en fournissant des détails explicatifs sur les états financiers. Toutes les autres informations susceptibles d'influencer l'opinion des décideurs doivent également être dans l'état annexé.

L'état annexé doit, dans l'ordre, fournir des informations sur les règles et méthodes d'évaluation comptables ainsi que les changements de méthodes d'évaluation et de présentation des comptes, des détails sur les postes de bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, les informations relatives au passage de la comptabilité générale à la comptabilité budgétaire, les engagements hors bilan et autres.

Les tableaux présentés ci-après, visent à donner quelques exemples d'annexes. Ils ne doivent pas être considérés comme définitifs, exhaustifs, et normatifs.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

L'article 26 de l'arrêté portant plan comptable de l'Etat dispose que « *le bilan est le tableau de situation nette qui présente l'actif et le passif de l'Etat. Il fait apparaître de façon distincte :*

- *l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actif ;*
- *au passif : les dettes financières, les dettes non financières (hors trésorerie), les provisions pour risques et charges, la trésorerie et les comptes de régularisation de passif.*

Les éléments financiers du bilan, constitués des actifs et des passifs financiers font l'objet d'une récapitulation « spécifique » comme ci-après :

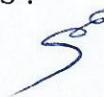


Tableau N° 1 BILAN OU TABLEAU DE SITUATION NETTE

	EXERCICE N			EXERCICE N - 1
	Brut	Amortissements et Dépréciation	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (I) Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières				
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie) (II) Stocks Créances fiscales et assimilées Créances non fiscales Autres créances Charges constatées d'avances				
TRESORERIE - ACTIF (III) Disponibilités Équivalences de trésorerie et autres composantes				
Comptes de régularisation (IV)				
TOTAL ACTIF (V=I+II+III+IV)				
DETTES FINANCIERES (VI) Dettes intérieures Dettes extérieures				
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie) (VII) Dettes de fonctionnement Dettes de transfert Produits constatés d'avance Autres dettes non financières				

PROVISIONS POUR RISQUES (VIII) Provisions pour risques financiers-dettes avalisées Provisions pour risques financiers-PPP				
TRESORERIE - PASSIF (IX) Correspondants du Trésor (déposants de fonds) Autres				
Comptes de régularisation (X)				
TOTAL PASSIF (hors situation nette)				
Écart de réévaluation et comptes d'intégration Report à nouveau Résultat de l'exercice				
SITUATION NETTE (XII= V-XI)				

L'article 27 de l'arrêté portant plan comptable de l'Etat dispose que : « *Le compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges. Les charges sont classées selon qu'elles concernent le fonctionnement, les interventions ou les opérations financières. Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits. Les dotations aux amortissements et provisions sont imputées aux charges de fonctionnement et financières correspondantes. La différence entre les produits et les charges permet d'établir le résultat de l'exercice* ».

N° 2 TABLEAU DES PRODUITS, DES CHARGES ET DE RESULTAT D'EXERCICE

PRODUITS	EXERCICE N	EXERCICE N-1
RECETTES FISCALES Impôts sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations Impôts sur le patrimoine Autres impôts directs Impôts et taxes intérieures sur les biens et services Droits de timbre et d'enregistrement Droits et taxes à l'importation Droits et taxes à l'exportation Autres recettes fiscales		
TOTAL PRODUITS FISCAUX		

<p>VENTES DE PRODUITS ET SERVICES Ventes de produits Ventes de prestations de services Variation de stocks de produits</p> <p>RECETTES NON FISCALES Revenus de l'entreprise et du domaine Droits et frais administratifs Amendes et condamnations pécuniaires Cotisations de sécurité sociale Autres recettes non fiscales</p> <p>TRANSFERTS RECUS D'AUTRES BUDGETS Transferts reçus du budget général Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor</p> <p>DONS PROGRAMME ET LEGS Dons des institutions internationales Dons des gouvernements étrangers Dons des organismes privés extérieurs Dons intérieurs Fonds de concours Autres dons et legs</p> <p>RECETTES EXCEPTIONNELLES Remises et annulations de dettes Restitutions au Trésor de sommes indûment payées Cessions d'immobilisations Autres recettes exceptionnelles</p> <p>PRODUITS FINANCIERS Intérêts des prêts</p>		
<p>Intérêts sur les dépôts à terme Revenus des titres de placements Gains de change</p> <p>TRANSFERTS DE CHARGES Transferts de charges courantes Transferts de charges financières</p> <p>REPRISES SUR PROVISIONS Reprises sur provisions à caractère financier Reprises sur provisions pour dépréciation</p>		
<p>TOTAL AUTRES PRODUITS</p>		
<p>TOTAL DES PRODUITS III (I+II)</p>		

CHARGES	EXERCICE N	EXERCICE N -1
<p>ACHATS DE BIENS Matières, matériels et fournitures Variations des stocks de biens fongibles achetés Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie Matériels et fournitures spécifiques Autres achats de biens</p> <p>ACHATS DE SERVICES Frais de transport et de mission Loyers et charges locatives Entretien et maintenance Assurances Frais de relations publiques Dépenses de communications</p> <p>AUTRES SERVICES Frais bancaires Prestations de services Frais de formation du personnel Redevances pour brevets, licences et logiciels Autres acquisitions de services</p> <p>CHARGES DE PERSONNEL Traitements et salaires en espèces Primes et indemnités Cotisations sociales Avantages en nature au personnel Prestations sociales Autres dépenses de personnel</p> <p>CHARGES EXCEPTIONNELLES Annulations de produits constatés au cours des années antérieures Condamnations et transactions Valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur Autres charges exceptionnelles</p> <p>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles</p> <p>DOTATIONS AUX PROVISIONS Dotations aux provisions pour dépréciation</p>		

Recueil des normes comptables de l'Etat

CHARGES DE FONCTIONNEMENT (I)		
SUBVENTIONS Subventions aux entreprises publiques Subventions aux entreprises privées Subventions aux institutions financières Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires TRANSFERTS Transferts aux établissements publics nationaux Transferts aux collectivités locales Transferts aux autres administrations publiques Transferts aux institutions à but non lucratif Transferts aux ménages Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales Transferts à d'autres budgets Pensions de retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État Autres transferts		
CHARGES D'INTERVENTION (II)		
INTERETS ET FRAIS FINANCIERS Intérêts et frais financiers sur la dette Pertes sur cessions de titres de placement Pertes de changes Autres intérêts et frais bancaires DOTATIONS AUX PROVISIONS Dotations aux provisions à caractère financier		
CHARGES FINANCIERES (III)		
TOTAL DES CHARGES (IV = I+II+III):		

RESULTAT DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Total des produits (I)		
Total des charges (II)		
RESULTAT DE L'EXERCICE (I-II)		

L'article 28 de l'arrêté 3338-c/MEF/DC/SGM/DGTCP/DRC/SP/366SGG21 du 9 décembre 2021 portant Plan Comptable de l'Etat dispose que : « Le tableau des flux de trésorerie fait apparaître les entrées et les sorties de trésorerie qui sont classées en trois catégories : les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, les flux de trésorerie liés aux opérations de financement. Ce tableau permet de présenter les besoins de financement de l'État. Le classement des agrégats de trésorerie permet de calculer trois soldes significatifs : l'excédent de trésorerie définitive, l'excédent de trésorerie après investissement, et la variation de trésorerie de l'exercice ».

L'excédent de trésorerie définitive est la trésorerie dégagée par les opérations budgétaires et de trésorerie de l'Etat au cours d'une période donnée. Il fait ressortir le solde des flux de liquidité induits par ces opérations. Il mesure les ressources de trésorerie effectives et non potentielles : recettes encaissées sur les produits fiscaux et non fiscaux,

dépenses décaissées sur les charges de fonctionnement, d'intervention et charges financières, recettes de financement encaissées et dépenses de remboursement des dettes à moyen et long terme.

L'excédent de trésorerie après investissement correspond à la différence entre l'excédent de trésorerie définitive et les dépenses d'investissement imputées en classe 2 du bilan.

Au total toutes les opérations de produits et de charges et toutes les opérations d'actif et de passif qui n'ont pas une incidence directe sur la trésorerie sont exclues du calcul des agrégats de trésorerie.

La variation de trésorerie de l'exercice est égale à la différence entre le solde des comptes disponibilités de la classe 5 au début de l'exercice moins le solde de ces mêmes comptes à la fin de l'exercice. La variation de trésorerie de l'exercice doit nécessairement être égale à l'excédent de trésorerie après investissement.

N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE		EXERCICE N -
		1
FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE	ENCAISSEMENTS Ventes de produits et services Recettes fiscales Recettes non fiscales Transferts reçus d'autres budgets Dons programme et legs Recettes exceptionnelles Produits financiers	
	DECAISSEMENTS Achats de biens et services Autres services Subventions Transferts Charges exceptionnelles (hors cession d'immobilisations) Charges de personnel Intérêts et frais financiers	
	FLUX DE TRESORERIE A L'ACTIVITE (I)	
FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières	
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières	

	FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT		
FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT	ENCAISSEMENTS Dettes extérieures Dettes intérieures Variation positive des dépôts au Trésor		
	DECAISSEMENTS Dettes extérieures Dettes intérieures Variation négative des dépôts au Trésor		
	FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT (III)		
VARIATION DE TRESORERIE			
TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (V)			
TRESORERIE EN FIN DE PERIODE			

En dehors de l'article 23 de la nouvelle directive portant Plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA qui cite le tableau des opérations financières du Trésor parmi les états financiers, aucun autre article de la directive ne définit la notion et le contenu de ce tableau.

La contexture et le contenu du tableau des opérations financières du Trésor seront empruntés au tableau des opérations financières de l'Etat arrêté par le décret portant TOFE.

L'article 33 de l'arrêté portant PCE dispose que : « *L'état annexé contient l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'Etat. Il comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. Toute opération particulière ou modification des normes comptables entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé* ».

En dehors des tableaux ci-dessous joints à titre d'exemple, la liste de l'ensemble des informations prévues pour être présentées dans l'état annexé par les normes comptables, est jointe à l'annexe 1 du présent recueil.

TABLEAUX N°4 : L'ETAT ANNEXE

a) Tableau des dettes à moyen et long terme

Tableau des variations des emprunts

	Balance d'entrée	Émission	Remboursement	Balance de sortie de l'exercice
Emprunts obligataires				
Emprunts projets				
Emprunts Programmes				
Autres emprunts				

Tableau des augmentations (mobilisations)

	Emissions				Intérêts		Taux
	Avec réception de fonds			Sans réception de fonds	Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
	Banque Central	Paiement direct	A l'étranger	Paiement direct			
Emprunts obligataires							
Emprunts projets							
Emprunts programmes							
Autres emprunts							

Tableau des diminutions (remboursements)

	Amortissements		Annulations	Intérêts		Totaux
	Paiement	Refinancement		Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
Emprunts obligataires						
Emprunts projets						
Emprunts programmes						
Autres emprunts						

b) Tableau des immobilisations corporelles par catégorie et par ministère (non exhaustif)

Exercice	Terrains aménagés	Infrastructures		Immeubles amortissables		
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Balance d'entrée	Valeur du marché				Valeur du Marché	
Acquisitions						
Travaux de rénovation						
Cessions						
Amortissements					Amortissement	
Réévaluation (+) ou (-)	Actualisation annuelle					
Dépréciation ou perte de valeur					Test de dégradation	
Balance de sortie						
Écart de réévaluation cumulés (+)						
Écart de réévaluation Cumulés (-)						
Valeur brute comptable						
Amortissements cumulés						
Valeur nette comptable						

Balance d'entrée + acquisitions + travaux de rénovation – cessions – amortissements + ou – écarts de réévaluation – perte de valeur = balance de sortie = valeur nette comptable = valeur brute comptable – amortissement cumulé.

Tableau des amortissements Exercice du.....au..... Ministère ou Institution :

Situations et Mouvements Rubriques	Amortissements cumulés à l'ouverture de l'Exercice 1	Dotations de l'exercice (augmentation) 2	Amortissements relatifs aux éléments d'actifs cédés (diminutions) 3	Cumul des amortissements à la clôture de l'exercice 4=1+2-3
Immobilisations incorporelles Frais de recherche et développement Brevets, marques, droits d'auteur				
Total (I)				
Immobilisations corporelles Bâtiments Matériel de transport				
Total (II)				
Total (I+II)				

c) Tableaux de passage des comptes aux états financiers

Le tableau de passage des comptes, après la clôture de l'exercice, aux états financiers vise à favoriser l'établissement des états de synthèse relatifs à la situation financière de l'État. Il fixe par poste de bilan et tableau de résultat, les comptes de correspondance dont la sommation des soldes permet de déterminer le montant définitif de chaque élément de la situation financière de l'État.

Tableau de correspondance postes/comptes

ACTIF DU BILAN

Actif	N° de compte	Natures des soldes	Montant brut	Amortissement et/ou provision		
				N° de compte	Nature des soldes	
Immobilisations incorporelles	211	S o l d e s d é b i t e u r s		281	S o l d e s c r é d i t e u r s	
	212			291		
	213					
	214					
	219					
Immobilisations corporelles	221					282
	222					283
	223					284
	224					285
	231					292
	232					293
	233					294
	234					295
	235					
	236					
	241					
	242					
	243					
	244					
	245					
	246					
	247					
248						
251						
252						
253						
Immobilisations financières	261					296
	262			297		
	264					
	271					
	272					
	273					
	274					
	275					
276						
277						

Recueil des normes comptables de l'Etat

Actif	N° de compte	Natures des soldes	Montant brut	Amortissement et/ou provision		
				N° de compte	Nature des soldes	
Stock	311			381		
	321			382		
	331			383		
	332			385		
	341					
	342					
	351					
	361					
	362					
	371					
Créances fiscales et assimilées	409	S o l d e s		491	S o l d e s	
	411			493		
	412					
	Créances non fiscales			413		
	414					
	Autres créances			415		
	416					
	Charges constatées d'avance			417		
	418					
	4218					
	436					
	4382					
	4384			d é b i t e u r s		
	4386					
4458						
446						
4811						
Disponibilités	501	d é b i t e u r s		590	c r é d i t e u r s	
	Equivalence de trésorerie et autres composantes			502		591
	511			595		
	512			599		
	513					
	515					
	517					
	531					
	551					
552						
Comptes transitoire et d'attente	470					
	471					
	472					
	473					
	474					

Tableau de correspondance postes/comptes

PASSIF DU BILAN

	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	DETTES FINANCIERES	
	Dettes intérieures Dettes extérieures	141, 142, 149 151, 152, 153, 155, 157, 158, 159 161, 162, 163, 169 171, 172, 173, 175 176, 179
	DETTES NON FINANCIERES	
	Dettes de fonctionnement Dettes de transfert Produits constatés d'avance Autres dettes non financières	401, 402, 403, 404, 408 419 421p 431, 432, 438 444, 445p, 446 466, 467 474, 479 490
	PROVISIONS POUR RISQUES	
	Provision pour risques financiers - dettes avalisées Provisions pour risques financiers - PPP Risques provisionnés	181, 182, 189 191, 192, 199 493
	TRESORERIE - PASSIF	
	Correspondants du Trésor (déposants de fonds) Autres	441, 442, 443
	Comptes de régularisation	476, 477, 478, 481p,
	Report à nouveau Écart de réévaluation et d'intégration Solde des opérations de l'exercice	111, 112, 113 105, 106, 121, 122, 123, 124, 125, 129 131, 132, 133

1 = Débit

2 = Partiel

Tableau de correspondance postes/comptes

COMPTE DE RESULTAT PRODUITS

	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	RECETTES FISCALES	
	Impôts sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations Impôts sur le patrimoine Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services Droits de timbre et d'enregistrement Droits et taxes à l'importation Droits et taxes à l'exportation	711, 712, 713, 715, 716, 717, 718, 719
	AUTRES PRODUITS	

56

<p>Ventes de produits Ventes de prestations de services Variation de stocks de produits Production immobilisée</p> <p>Revenus de l'entreprise et du domaine Droits et frais administratifs Amendes et condamnations pécuniaires Cotisations de sécurité sociale Autres recettes non fiscales</p> <p>Transferts reçus du budget général Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor</p> <p>Dons des institutions internationales Dons des gouvernements étrangers Dons des organismes privés extérieurs Dons intérieurs Fonds de concours Autres dons et legs</p> <p>Remises et annulations de dettes Restitutions au Trésor de sommes indûment payées Cessions d'immobilisations Autres recettes exceptionnelles</p>	<p>701, 702, 703, 704</p> <p>721, 722, 723, 725, 729</p> <p>731, 732</p> <p>741, 742, 743, 744, 745, 749</p> <p>751, 752, 754, 759</p>
<p>Dons projets des institutions internationales Dons projets des gouvernements affiliés au club de Paris Dons projets des gouvernements non affiliés au club de Paris Dons projets des organismes privés extérieurs Fonds de concours intérieur Autres dons projets et legs</p> <p>Intérêts des prêts Intérêts sur les dépôts à terme Produits des participations Revenus des titres de placements Gains de change Produits nets sur cessions de titres de placement Transferts de charges courantes Transferts de charges financières Reprises de provisions et dépréciation d'exploitation Reprise de provisions et dépréciation à caractère financier</p>	<p>761, 762, 763, 764, 765, 769</p> <p>771, 772, 773,</p> <p>774, 776, 777</p> <p>781, 782 791,</p> <p>792</p>

Tableau de correspondance postes/comptes

COMPTE DE RESULTAT CHARGES

REF.	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	CHARGES DE	
	Matières, matériel et fournitures Variations des stocks de biens fongibles achetés Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie Matériel et fournitures spécifiques Autres achats de biens	601, 603, 605, 606, 609
	Frais de transport de mission et de péage Loyers et charges locatives Entretien et maintenance Assurances Frais de relations publiques Dépenses de communications	611, 612, 614, 615, 617, 618
	Frais bancaires Prestations de services Frais de formation du personnel Redevances pour brevets, licences et logiciels Autres acquisitions de services	621, 622, 623, 624, 629
	Annulations de produits constatés au cours des années antérieures Condamnations et transactions Valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur Risques liés aux engagements de l'Etat Autres charges exceptionnelles	651, 652, 654, 657, 659

Sac

	Traitements et salaires Primes et indemnités Cotisations sociales Avantages en nature au personnel Prestations sociales Autres dépenses de personnel	661, 663, 664, 665, 666, 669
	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Dotations aux amortissements des Immobilisations corporelles	681 682
	Dotations aux provisions et dépréciation d'exploitation	691
CHARGES D'INTERVENTION		
	Subventions aux entreprises publiques Subventions aux entreprises privées Subventions aux institutions financières Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires	631, 632, 634, 639
	Transferts aux établissements publics nationaux Transferts aux collectivités locales Transferts aux autres administrations publiques Transferts aux institutions à buts non lucratif Transferts aux ménages Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales Transferts à d'autres budgets Pensions de retraites des fonctionnaires et autres agents de l'Etat Autres transferts	641, 642, 643, 644, 645, 646, 647, 648, 649
CHARGES FINANCIERES		
	Intérêts et frais financiers sur la dette Pertes sur cessions de titres de placement Pertes de changes Autres intérêts et frais financiers Dotations aux provisions et dépréciation à caractère financier	671, 672, 676, 679 692

d) Tableaux de passage entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire du comptable

Dans la zone UEMOA, la classification économique de la nomenclature budgétaire correspond principalement aux comptes de classes 2, 6 et 7 du PCE-UEMOA. Cependant, certaines recettes sont imputées en classe 1 (dons en capital).

La finalité des tableaux de passage entre la comptabilité générale de l'Etat et la comptabilité budgétaire est notamment de fournir les informations utiles à l'élaboration du tableau des flux de trésorerie. Les flux budgétaires ne constituent toutefois qu'une partie du tableau des flux de trésorerie qui comprend également les opérations de trésorerie.

d.1) Tableau de passage entre les produits et les recettes ordinaires (hors dons en capital)

Les produits considérés dans le tableau de passage sont ceux qui correspondent aux :

- produits fiscaux, aux ventes de produits et services ;
- transferts ;
- dons et legs reçus (hors dons en capital) ;
- produits financiers et aux restitutions au Trésor de sommes indûment payées.

Il n'est pas tenu compte de :

- certains produits exceptionnels (cessions d'immobilisations, remises et annulations de dettes) ;
- transferts de charges (y compris ceux correspondant à la production immobilisée ou stockée) ;
- reprises sur les amortissements et provisions.

En comptabilité générale, les produits sont enregistrés au titre de l'exercice au cours duquel ils sont acquis. En comptabilité budgétaire, les recettes sont comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel elles sont encaissées (comptabilité de caisse). Les aménagements à la comptabilité de caisse permettent d'intégrer certaines opérations d'ordre aux opérations d'encaissement : retenues, compensation etc.

L'écart entre les produits et les recettes correspond aux restes à recouvrer sur les produits de l'exercice (-), aux produits à recevoir (-), aux recettes sur les produits des années antérieures (+), et aux produits constatés d'avance (+).

Les restes à recouvrer sur les produits de l'exercice sont des créances sur des tiers nées au cours de l'exercice, pour lesquelles les factures ou titres de recettes ont été émis mais n'ont pas été soldés au cours de l'exercice 2.

Les produits à recevoir (qui devraient plutôt être appelés produits à constater) sont des créances sur des tiers nées au cours de l'exercice, pour lesquelles les factures ou titres de recettes n'ont pu être émis avant la clôture.

2 La notion de restes à recouvrer est également utilisée avec la même signification en comptabilité budgétaire (cf. directive RGCP, art. 72).

Les recettes sur les produits des années antérieures sont des encaissements qui viennent éteindre les créances correspondant aux restes à recouvrer et aux produits à constater comptabilisés à la fin de l'exercice précédent.

Les produits constatés d'avance sont des recettes ordinaires encaissées rattachables aux exercices suivants.

N.B. : les dégrèvements, les annulations de recettes relatives aux erreurs de liquidation, aux impôts non dus, à des prestations non fournies, sont enregistrés **en diminution des produits bruts** par le comptable assignataire au débit des comptes de la classe 7. Les admissions en non-valeur, les remises gracieuses sont directement comptabilisées en pertes par le comptable assignataire aux comptes de **charges**, en classe 6.



<p>Nomenclature budgétaire et comptable</p>			
<p>70 VENTES DE PRODUITS ET SERVICES 701 Ventes de produits 702 Ventes de prestations de services 703 Variation de stocks de produits 704 Production immobilisée 71 RECETTES FISCALES 711 Impôts sur les revenus, les bénéfiques et les gains en capital 712 Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations 713 Impôts sur le patrimoine 715 Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services 716 Droits de timbre et d'enregistrement 717 Droits et taxes à l'importation 718 Droits et taxes à l'exportation 719 Autres recettes fiscales 72 RECETTES NON FISCALES 721 Revenus de l'entreprise et du domaine 722 Droits et frais administratifs 723 Amendes et condamnations pécuniaires 725 Cotisations de sécurité sociale 729 Autres recettes non fiscales 73 TRANSFERTS RECUS D'AUTRES BUDGETS 731 Transferts reçus du budget général 732 Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor 74 DONS PROGRAMME ET LEGS 741 Dons des institutions internationales 742 Dons des gouvernements étrangers 743 Dons des organismes privés extérieurs 744 Dons intérieurs 745 Fonds de concours 749 Autres dons et legs 75 PRODUITS EXCEPTIONNELLES 751 Remises et annulations de dettes 752 Restitutions au Trésor de sommes Indûment payées 754 Cessions d'immobilisation 759 Autres recettes exceptionnelles 77 PRODUITS FINANCIERS 771 Intérêts des prêts 772 Intérêts sur les dépôts à terme 773 Produits des participations 774 Revenus des titres de placements 776 Gains de change 777 Produits nets sur cessions de titres de placement</p>			

d.2) Tableau de passage entre dons et legs en capital et recettes budgétaires

Les dons et legs en capital sont enregistrés en comptabilité générale lorsqu'ils sont acquis avec certitude à l'Etat et en comptabilité budgétaire, lorsqu'ils lui sont versés.

L'écart entre les dons comptabilisés et encaissés correspond aux restes à recouvrer sur dons et legs en capital de l'exercice (-), aux dons à constater (-), aux recettes sur dons comptabilisés au titre des années antérieures (+), et aux dons en capital constatés d'avance (+).

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale	Comptabilité budgétaire	Écart
76 DONNS PROJETS ET LEGS 761 Dons projets des institutions internationales 762 Dons projets des gouvernements affiliés au club de Paris 763 Dons Projets des gouvernements non affiliés au club de Paris 764 Dons projets des organismes privés extérieurs 765 Fonds de concours intérieur 769 Autres dons projets et legs			

d.3) Tableau de passage entre les charges et les dépenses ordinaires chez le comptable

Les charges sont comptabilisées en comptabilité générale au titre de l'exercice au cours duquel elles sont consommées. Les dépenses sont enregistrées en comptabilité budgétaire du comptable au titre de l'exercice au cours duquel elles sont payées.

Les charges considérées sont les suivantes :

- ✓ Charges de fonctionnement (hors variation de stocks, valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur et autres charges exceptionnelles) ;
- ✓ charges d'intervention;
- ✓ charges sur les opérations financières.

Sont exclues du périmètre considéré :

- variations de stocks
- valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur autres charges exceptionnelles ;

Recueil des normes comptables de l'Etat

- dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation ;
- charges provisionnées n'ayant pas donné lieu à de sortie de liquidités et les dotations aux provisions pour risques financiers.



L'écart entre les charges et les dépenses ordinaires, correspond aux charges de l'exercice constatées mais non payées (-), aux charges à payer (-), aux dépenses sur les charges des années antérieures (+), et aux charges constatées d'avance (+).
Les charges de l'exercice constatées mais non payées sont des dettes vis-à-vis des tiers, nées au cours de l'exercice qui correspondent aux engagements de dépenses ordinaires liquidés au cours de l'exercice non payés par le comptable assignataire à la clôture³.

Les charges à payer (qui devraient plutôt être appelées charges à constater) sont des dettes vis-à-vis des tiers, nées au cours de l'exercice qui correspondent à des engagements de dépenses ordinaires, pour lesquelles le service a été fait, mais dont la liquidation n'a pas pu avoir lieu avant la clôture (par exemple, parce que la facture n'est pas parvenue).

Les dépenses sur les charges des années antérieures sont des décaissements qui viennent éteindre les dettes correspondant aux charges constatées mais non payées et aux charges à constater comptabilisées à la fin de l'exercice précédent.

Les charges constatées d'avance correspondent à des dépenses ordinaires payées rattachables aux exercices suivants⁴.

Si le paiement a été effectué, le comptable doit rejeter l'annulation et demander l'émission d'un titre de recette. Si le titre n'a pas encore été émis à la clôture, le trop-versé doit être comptabilisé en produit à recevoir.

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale Montant liquidité (Charges)	Comptabilité budgétaire Montant payé (Dépenses)	Ecart
60 ACHATS DE BIENS 601 Matières, matériel et fournitures 605 Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie 606 Matériel et fournitures spécifiques 609 Autres achats de biens 61 ACQUISITIONS DE SERVICES 611 Frais de transport de mission et de péage 612 Loyers et charges locatives 614 Entretien et maintenance 615 Assurances 617 Frais de relations publiques 618 Dépenses de communications 62 AUTRES SERVICES 621 Frais bancaires 622 Prestations de services 623 Frais de formation du personnel 624 Redevances pour brevets, licences et logiciels 629 Autres acquisitions de services			

³ Elles ne doivent pas être confondues avec les restes à payer qui correspondent en comptabilité budgétaire à la différence entre les engagements et les paiements.

⁴ N.B : les annulations d'ordres de paiement liées aux erreurs de liquidation, aux dettes non échues, à des prestations non reçues, sont enregistrés en diminution des charges par le comptable assignataire au débit des comptes de la classe 6, si le paiement n'a pas été effectué.

<p>63 SUBVENTIONS 631 Subventions aux entreprises publiques 632 Subventions aux entreprises privées 634 Subventions aux institutions financières 639 Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires</p> <p>64 TRANSFERTS 641 Transferts aux établissements publics nationaux 642 Transferts aux collectivités locales 643 Transferts aux autres administrations publiques 644 Transferts aux institutions à buts non lucratif 645 Transferts aux ménages 646 Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales 647 Transferts à d'autres budgets 648 Pensions de retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État 649 Autres transferts</p> <p>65 CHARGES EXCEPTIONNELLES 651 Annulations de produits constatés au cours des années antérieures 652 Condamnations et transactions 654 Valeurs comptables des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur 657 Risques liés aux engagements de l'Etat 659 Autres charges exceptionnelles</p> <p>66 CHARGES DE PERSONNEL 661 Traitements et salaires 663 Primes et indemnités 664 Cotisations sociales 665 Avantages en nature au personnel 666 Prestations sociales 669 Autres dépenses de personnel</p> <p>67 INTERETS ET FRAIS FINANCIERS 671 Intérêts et frais financiers sur la dette 672 Pertes sur cessions de titres de placement 676 Pertes de changes 679 Autres intérêts et frais bancaires</p>			
---	--	--	--

Handwritten mark

d.4) Tableau de passage entre les acquisitions d'immobilisations et les dépenses en capital

Les actifs sont enregistrés en comptabilité générale au titre de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques ou le potentiel de services futurs est acquis à l'État. Les dépenses en capital sont enregistrées en comptabilité budgétaire du comptable au titre de l'exercice au cours duquel elles sont payées.

Seuls les débits de la classe 2 doivent être pris en compte, car les crédits correspondent à des cessions (qui sont des opérations de trésorerie). Les prêts et avances (compte 27) doivent être exclus car ils correspondent à des opérations de trésorerie. Les amortissements et provisions (comptes 28 et 29) sont de pures opérations comptables qui ne correspondent pas non plus à des dépenses budgétaires.

L'écart entre les acquisitions d'immobilisations et les dépenses en capital, correspond aux acquisitions de l'exercice effectuées par l'Etat mais contrôlées par des tiers (+), aux dépenses en capital correspondant à des acquisitions d'immobilisations au titre des années antérieures (+), aux dépenses relatives aux charges immobilisées (-), aux factures non parvenues sur immobilisations réceptionnées au cours de l'exercice (-), aux immobilisations entrées dans le patrimoine au cours de l'exercice mais non payées (-), aux dons en nature (-), et au montant des actifs immobilisés intégrés (-).

Les acquisitions de l'exercice contrôlées par des tiers sont des immobilisations payées par l'Etat et dont la gestion est placée sous le contrôle d'une autre entité économique. Ces immobilisations ne figurent pas à son bilan mais les paiements effectués au titre des acquisitions sont des dépenses budgétaires de l'exercice. En comptabilité budgétaire, le montant de ces dépenses est ajouté à celui des acquisitions d'immobilisations pour obtenir les dépenses en capital.

Les dépenses relatives aux charges immobilisées sont des dépenses ordinaires. En comptabilité budgétaire, leur montant est déduit de celui des acquisitions d'immobilisations pour obtenir les dépenses en capital.

Les immobilisations entrées dans le patrimoine au cours de l'exercice mais non payées sont des dettes vis-à-vis des tiers, nées au cours de l'exercice qui correspondent aux engagements de dépenses en capital liquidés au cours de l'exercice non payés par le comptable assignataire à la clôture.

Les factures non parvenues sur immobilisations réceptionnées au cours de l'exercice sont des dettes vis-à-vis des tiers, nées au cours de l'exercice qui correspondent à des engagements de dépenses en capital, pour lesquelles le service a été fait, mais dont la liquidation n'a pas pu avoir lieu avant la clôture.

Les dépenses en capital sur acquisitions d'immobilisations des années antérieures sont des décaissements qui viennent éteindre les dettes correspondant aux factures non parvenues sur immobilisations réceptionnées et aux immobilisations entrées dans le patrimoine mais non payées comptabilisées à la fin de l'exercice précédent.

Les acquisitions d'immobilisations à titre gratuit de l'exercice ne constituent pas non plus des dépenses budgétaires.



Recueil des normes comptables de l'Etat

Enfin, **les actifs immobilisés intégrés** sont ceux existant avant le passage à la comptabilité patrimoniale. Leur montant ne constitue pas non plus des dépenses budgétaires de l'exercice.

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale Mise en service	Comptabilité budgétaire Paiement	Écart
<p>21 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (débits) 211 Frais de recherche et de développement 212 Brevets, marques de fabrique, droits d'auteur 213 Conceptions et acquisition de systèmes d'organisation - progiciels 214 Droit d'exploitation fonds de commerce 219 Autres droits et valeurs incorporels</p> <p>22 ACQUISITIONS ET AMENAGEMENTS DES SOLS ET SOUS-SOLS (débits) 221 Terrains 222 Sous-sols, gisements et carrière 223 Plantation et forêts 224 Plans d'eau</p> <p>23 ACQUISITIONS, CONSTRUCTIONS ET GROSSES REPARATIONS DES IMMEUBLES (débits) 231 Bâtiments administratifs à usage de bureau 232 Bâtiments administratifs A usage de logement 233 Bâtiments administratifs A usage Technique, industriel et commercial 234 Ouvrages 235 Infrastructures 236 Réseaux informatiques</p> <p>24 ACQUISITIONS ET GROSSES REPARATIONS DU MATERIEL ET MOBILIER (débits) 241 Mobilier et matériel de logement et de bureau 242 Matériel informatique et de communication 243 Matériel de transport de service et de fonction 244 Matériel et outillage techniques 245 Matériel de transport en commun et de marchandises 246 Collections - œuvres d'art</p>			

<p>247 Stocks stratégiques ou d'urgence 248 Cheptel 25 EQUIPEMENTS DE SECURITE ET DE DEFENSE (débits) 251 Equipement Bâtiments spécifique de sécurité et de défense 252 Ouvrages et infrastructures spécifique de sécurité et de défense 253 Mobiliers, matériels spécifique de sécurité et de défense 26 PRISES DE PARTICIPATIONS ET CAUTIONNEMENTS (débits) 261 Prises de participation à l'intérieur 262 Prises de participation à l'extérieur 264 Cautionnements</p>			
---	--	--	--

506



Recueil des normes comptables de l'Etat

d.5) Tableau de passage entre le résultat d'exercice et le résultat d'exécution de la loi de finances

<input type="checkbox"/> RESULTAT DE L'EXERCICE		
<input type="checkbox"/> - TRANSFERTS DE CHARGES (Y COMPRIS PRODUCTION IMMOBILISEE ET STOCKEE)		
<input type="checkbox"/> - REMISES ET ANNULATIONS DE DETTES		
<input type="checkbox"/> - CESSIONS D'IMMOBILISATIONS		
<input type="checkbox"/> + RECETTES SUR LES PRODUITS DES ANNEES ANTERIEURES		
<input type="checkbox"/> + PRODUITS CONSTATES D'AVANCE		
<input type="checkbox"/> - PRODUITS A RECEVOIR		
<input type="checkbox"/> - RESTES A RECOUVRER SUR PRODUITS DE L'EXERCICE		
<input type="checkbox"/> + DONNS EN CAPITAL ENCAISSES AU COURS DE L'EXERCICE		
<input type="checkbox"/> - DEPENSES SUR LES CHARGES DES ANNEES ANTERIEURES		
+ CHARGES CONSTATEES D'AVANCE		
<input type="checkbox"/> + CHARGES A PAYER		
<input type="checkbox"/> + CHARGES CONSTATEES NON-PAYEES		
<input type="checkbox"/> + VARIATION DES STOCKS		
<input type="checkbox"/> + VALEUR COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS CEDEES OU MISES AU REBUT		
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> - ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS (Y COMPRIS ACQUISITIONS POUR LE COMPTE DE TIERS, HORS CHARGES IMMOBILISEES, IMMOBILISATIONS REÇUES A TITRE GRATUIT, ET IMMOBILISATIONS INTEGREES)		
+ FACTURES NON PARVENUES SUR ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS		
<input type="checkbox"/> + ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS NON-PAYEES		
<input type="checkbox"/> - DEPENSES EN CAPITAL SUR ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS DES ANNEES ANTERIEURES		
<input type="checkbox"/> + LES AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS (NETS DES REPRISES)		
SOLDE D'EXECUTION DE LA LOI DE FINANCES (OU RESULTAT DE L'ANNEE)		

NORME N°2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

A. EXPOSE DES MOTIFS

L'article 1er, 2eme alinéa de la directive n°09/2009/CM/UEMOA portant Plan Comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA dispose que « *La comptabilité générale de l'État s'applique à l'administration centrale et à ses établissements publics à caractère administratif* ».

1. L'objet des états financiers consolidés

L'objet des états financiers consolidés est de présenter le patrimoine, la situation financière et le compte de résultat de l'administration centrale et des établissements publics à caractère administratif (EPA) sous forme d'une entité unique.

2. Les conditions de consolidation

L'Etat détermine le seuil de dépense nécessaire à la consolidation des états financiers des EPA.

Pour que les états financiers des deux entités soient consolidés, il faut que les comptes soient établis suivant les mêmes méthodes et arrêtés à la même date.

3. L'état annexé

L'état annexé doit fournir les informations sur les EPA consolidés et, au besoin, les raisons pour lesquelles un EPA n'a pas pu être consolidé.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. Champ de consolidation

Les entités consolidées sont l'administration centrale (institutions de la République, ministères et institutions assimilées, services déconcentrés) et les établissements publics à caractère administratif.

Les états financiers consolidés sont : le bilan, le compte de résultat, le tableau des opérations financières de l'Etat et l'état annexé.

2. Règles de consolidation

Pour établir des états financiers consolidés, il faut procéder de la manière suivante :

- ✓ regrouper et additionner ligne à ligne tous les éléments semblables de l'actif (immobilisations nettes, stocks, comptes débiteurs, trésorerie), puis du passif (emprunts, fournisseurs, autres créditeurs), puis les charges par nature, puis les produits (ventes, autres produits), en prenant soin de retrancher de chaque ligne les comptes réciproques correspondant à des transactions réciproques internes comme les achats et les ventes internes, les profits sur cessions de stocks ou d'immobilisations réalisés en interne ;
- ✓ éliminer la valeur comptable de la part de l'entité consolidante dans la situation nette de chacune des entités consolidées, et faire apparaître l'écart de consolidation qui en résulte, en ne conservant que la situation nette de l'administration centrale consolidante ;
- ✓ s'assurer qu'ont été éliminés, pour chacun des postes de l'état de la situation

financière, tous les soldes des opérations entre entités et les plus-values et les moins-values réalisées entre entités.

3. Présentation des états financiers consolidés

La contexture des états financiers consolidés est la même que celle proposée dans la norme n° 1.

L'intitulé de chaque état financier est suivi du mot « consolidé » :

- bilan consolidé au 31 décembre ;
- compte de résultat consolidé au 31 décembre ;
- tableau des flux de trésorerie etc.

Le bilan fait apparaître l'écart de consolidation à l'actif ou au passif suivant que cet écart est positif ou négatif.

56

NORME N°3 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires, identifiables et sans substance physique détenus par l'État pour une durée supérieure à un an et susceptibles de lui générer des avantages futurs.

Dans le cadre du fonctionnement normal de ses services, l'État peut être amené à acquérir, à produire ou à obtenir à titre gratuit des éléments de nature incorporelle. Dans le PCE, ces derniers sont constitués de :

- frais de recherche et de développement ;
- brevets, marques de fabrique, droits d'auteur ;
- conceptions et acquisition de systèmes d'organisation-logiciels ;
- droits d'exploitation fonds de commerce ;
- autres droits et valeurs incorporels.

Les immobilisations incorporelles susceptibles d'être produites par l'État pour lui-même sont :

- ✓ les frais de développement ;
- ✓ les brevets ;
- ✓ les logiciels ;
- ✓ les investissements de création.

La comptabilisation des immobilisations incorporelles participe du souci de :

- connaître le niveau du patrimoine de l'État correspondant aux investissements réalisés dans ces domaines ;
- suivre la dépréciation de ces investissements par la répartition des charges sur la durée probable de leur utilisation grâce à un plan d'amortissement.

1- Modalités de la prise en compte des immobilisations incorporelles

L'enregistrement des immobilisations incorporelles acquises est fait à partir des factures obtenues des fournisseurs.

Le suivi des immobilisations incorporelles produites par l'administration elle-même, nécessite la mise en place de mécanismes comptables permettant le transfert des dépenses initialement comptabilisées en charges à l'actif du bilan.

Le niveau significatif des éléments de coûts de développement d'un projet, constituent l'indicateur important permettant d'individualiser de façon formelle et préalable les travaux susceptibles d'aboutir à la création d'une immobilisation incorporelle.

Le référentiel comptable français retient « *le principe de la décomposition de chaque projet en une phase de recherche préalable et une phase de développement. La distinction entre les deux phases repose sur le fait que, lors de la phase de recherche préalable, les incertitudes sont telles qu'elles rendent impossible la création d'une immobilisation incorporelle. Seules les dépenses relatives à la réalisation de la phase de développement d'un projet peuvent donc être immobilisées. La fixation d'un seuil d'immobilisation doit permettre de ne sélectionner que les projets les plus importants* ».

Les immobilisations incorporelles obtenues à titre gracieux sont enregistrées à leur valeur de marché.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les éléments incorporels auxquels s'applique la présente norme sont :

- Frais de recherche et de développement ;
- Brevets, marques de fabrique, droits d'auteur ;
- Conceptions et acquisitions de systèmes d'organisation-progiciels ;
- Droit d'exploitation, fonds de commerce ;
- Autres droits et valeurs incorporels.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée si :

- la durée probable d'utilisation est supérieure à un an ;
- le coût ou la valeur peut être évalué de façon certaine et fiable ;
- la date de sa livraison ou la date du transfert à l'État des droits qui lui sont rattachés, est connue. Cette date est établie à partir des bordereaux de livraison, des décisions, des contrats ou des conventions de transfert etc.

N.B. : Les dépenses ultérieures relatives à l'entretien d'une immobilisation incorporelle sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à l'amélioration des performances des immobilisations de l'actif.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A l'occasion de l'établissement du 1er bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation est celui du coût historique, s'il est connu. Ce principe est conforme à celui fixé par le SYSCOA et reste valable pour la plupart des actifs appartenant à l'État.

Les immobilisations incorporelles sont valorisées à leur entrée dans le patrimoine de l'État :

- à leur coût d'acquisition (pour celles qui sont acquises à titre onéreux) ;
- à leur coût de production (pour celles qui sont générées en interne par les services de l'État) ;
- à leur valeur de marché (pour celles qui sont acquises à titre gratuit).

Chaque projet est décomposé entre une phase de recherche préalable et une phase de développement. La distinction entre les deux phases repose sur le fait que, lors de la phase de recherche préalable, les incertitudes sont telles qu'elles rendent impossible la création d'une immobilisation incorporelle. Seules les dépenses relatives à la réalisation de la phase de développement d'un projet peuvent donc être immobilisées. La fixation d'un seuil d'immobilisation doit permettre de ne sélectionner que les projets les plus importants.

A la clôture de l'exercice, le coût de production des immobilisations incorporelles dont le processus de production n'est pas encore achevé, est enregistré au compte « Immobilisations incorporelles en cours ». Ce coût de production est constitué des dépenses engagées telles que les dépenses de personnel, de laboratoire, des ateliers d'essai, etc.

Dès l'achèvement de la production, le compte « Immobilisations incorporelles en cours » est soldé au profit du compte d'immobilisations incorporelles.

b. Enregistrement de la sortie d'une immobilisation incorporelle du bilan

La cession, la donation ou la destruction sont les faits générateurs de la sortie d'une immobilisation de l'actif.

En cas de cession d'une immobilisation incorporelle, le profit ou la perte est calculé par différence entre le produit de cession et la valeur nette comptable et porté au compte de résultat.

En cas de donation ou de destruction, la perte, s'il y en a, est comptabilisée en charges au compte de résultat.

c. Évaluation ultérieure

Les immobilisations incorporelles, qu'elles soient amortissables ou non, peuvent perdre significativement de la valeur du fait de l'évolution technologique, de destruction, etc. A chaque clôture de l'exercice, il y a lieu d'apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'une immobilisation incorporelle a pu perdre significativement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué. S'il s'agit d'une immobilisation incorporelle amortissable disposant d'un plan d'amortissement défini à sa date d'entrée :

- à la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée ;
- en contrepartie d'un compte de dépréciation.

Une perte de valeur supplémentaire éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges de provision pour dépréciation. Lorsqu'il s'agit d'une immobilisation incorporelle non amortissable, la perte de valeur est enregistrée en charges de provision pour dépréciation.

d. Réévaluation des immobilisations incorporelles

Les effets inflationnistes observés au cours du cycle économique peuvent conduire la commission de l'UEMOA à autoriser une réévaluation des immobilisations incorporelles. Dans ce cas, elle détermine les conditions de cette réévaluation. La réévaluation consiste à substituer à leur valeur nette comptable leur valeur réévaluée. Seules les immobilisations incorporelles dont les valeurs ne sont pas exprimées en unités monétaires du moment peuvent faire l'objet de réévaluation, c'est-à-dire celles dont les valeurs ne traduisent pas la réalité économique et financière à la date de la réévaluation.

Les effets inflationnistes observés au cours du cycle économique peuvent également entraîner une distorsion entre les coûts historiques portés au bilan et les valeurs actuelles des immobilisations incorporelles.

Ainsi l'inscription au coût historique entraîne une sous-évaluation des actifs immobilisés. Face à cette situation, la Commission de l'UEMOA peut autoriser une réévaluation de ces biens immobilisés et fixe les conditions de cette réévaluation.

Trois conditions sont essentielles à la conduite d'une mission de réévaluation des actifs :

- la date de la réévaluation ;
- l'identification des actifs, objets de la réévaluation ;
- les indices de la réévaluation.

Seules les immobilisations incorporelles dont les valeurs ne sont pas exprimées en « unités monétaires du moment » peuvent entrer dans le champ de la réévaluation, c'est-à-dire celles dont les valeurs ne traduisent pas la réalité économique et financière à la date de la réévaluation.

La réévaluation consiste à substituer à leur valeur nette comptable, leur valeur réévaluée.

Les indices de réévaluation sont les coefficients traduisant l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie. Ces indices sont appliqués sur les différentes valeurs comptables des éléments à réévaluer. C'est la méthode indiciaire la plus couramment utilisée.

Pour les biens amortissables, les indices s'appliquent sur la valeur du bien à l'entrée et les amortissements.

La plus-value dégagée à l'occasion de la réévaluation n'est pas portée au crédit du compte du résultat. Elle est enregistrée directement au passif sur le compte 105 « Ecart de réévaluation ».

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

Les méthodes utilisées pour évaluer les coûts de développement des projets dont la réalisation donne lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, doivent être produites dans l'état annexé.

L'état annexé doit également fournir les informations suivantes sur les amortissements et les provisions.

Au sujet des amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur les durées d'amortissement, les taux d'amortissement utilisés, le mode d'amortissement utilisé, la nature et l'impact des changements de méthode intervenus en cours d'année.

Au sujet des dépréciations

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice :

- la valeur actuelle retenue (valeur vénale ou valeur d'usage et leurs modalités de détermination) ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

Le tableau des amortissements ou des dépréciations permet de suivre, par catégorie d'actifs, la valeur brute comptable, le cumul des amortissements, le cumul des dépréciations à l'ouverture et à la clôture de l'exercice

NORME N° 4 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les immobilisations corporelles sont des actifs physiques détenus par l'État pour la production, la fourniture de biens et services, ou l'utilisation à des fins administratives et qu'il s'attend à utiliser sur une durée supérieure à un an.

Les immobilisations corporelles sont enregistrées au bilan de l'État, si leur gestion est placée sous son contrôle.

Le corollaire de cette règle signifie que les immobilisations corporelles ne sont pas comptabilisées au patrimoine de l'État, même s'il en est propriétaire, alors que leur gestion échappe à son contrôle.

Pour l'État, le contrôle de l'immobilisation corporelle signifie qu'il en a l'utilisation, c'est-à-dire qu'il en tire des avantages économiques ou un potentiel de services.

Les immobilisations corporelles de l'Etat sont classées suivant leur spécificité ou non. Les immobilisations corporelles à caractère historique sont valorisées au franc symbolique dans la mesure où elles ne sont détenues ni dans un but lucratif ni pour leur potentiel de services attendus mais plutôt pour leur importance culturelle, environnementale, éducative ou historique.

Les immobilisations spécifiques sont valorisées après la date de mise en œuvre du PCE et les immobilisations non spécifiques sont valorisées et inscrites, après l'établissement du premier bilan, conformément aux règles définies par le SYSCOA.

Cependant, les biens pour lesquels il n'y a pas de valeur de marché directement observable, comme les équipements militaires, les infrastructures routières ou les prisons, sont valorisés au coût de remplacement déprécié.

Le coût de remplacement déprécié peut être déterminé soit à partir de la valeur d'estimation d'un actif similaire offrant un potentiel de services identiques, soit à partir de la valeur de reconstruction à neuf diminuée du coût de remise en état.

1. Modalités de prise en compte des immobilisations corporelles

A l'occasion de l'établissement du 1er bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation est celui du coût historique, s'il est connu.

L'ancienneté de l'État peut être un handicap à la connaissance du coût historique (encore appelé coût d'acquisition) de certains de ses actifs. Dans ce cas, la valeur vénale ou valeur de marché est celle qui est retenue.

L'évaluation d'un bien dont le coût d'acquisition à l'origine n'est pas connu, même au prix du marché, peut parfois être difficile. Elle reste cependant le paramètre retenu par le SYSCOA.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les immobilisations corporelles comprennent :

- Acquisitions et aménagements des sols et sous-sols ;
- Acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles ;
- Acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier ;
- Équipements de sécurité et de défense.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation corporelle est comptabilisée si :

- la durée probable d'utilisation est supérieure à un an ;
- la date de sa livraison ou la date du transfert à l'État des droits qui lui sont rattachés est connue et les droits liquidés. Cette date est établie à partir des bordereaux de livraison, des décisions, contrats ou conventions de transfert, etc
- la date de mise à disposition d'un bien à titre gratuit est connue.

N.B. : Les dépenses ultérieures relatives à l'entretien d'une immobilisation corporelle sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à l'amélioration des performances de l'immobilisation.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A l'occasion de l'établissement du 1er bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation est celui du coût historique, s'il est connu. Ce principe est conforme à celui fixé par le SYSCOA et reste valable pour la plupart des actifs appartenant à l'État.

Les immobilisations corporelles sont évaluées à leur entrée dans le patrimoine de l'État :

- à leur coût d'acquisition (pour celles qui sont acquises à titre onéreux) ;
- à leur coût de production (pour celles qui sont générées en interne par les services de l'État) ;
- à leur valeur de marché (pour celles qui sont acquises à titre gratuit ou les biens très anciens dont on ne connaît pas le coût d'acquisition mais qui peuvent être évaluées au prix de marché).

Les immobilisations corporelles à caractère historique sont évaluées au franc symbolique dans la mesure où elles ne sont détenues ni dans un but lucratif ni pour leur potentiel de services mais plutôt pour leur importance culturelle, environnementale, éducative ou historique. Les biens pour lesquels il n'y a pas de valeur de marché directement observable comme les équipements de défenses et de sécurités, les infrastructures routières ou les prisons sont valorisés au coût de remplacement déprécié.

Le coût de remplacement déprécié peut être déterminé soit à partir de la valeur d'estimation d'un actif similaire offrant un potentiel de services identiques soit à partir de la valeur de reconstruction à neuf diminuée du coût de remise en état.

b. Enregistrement de la sortie d'une immobilisation corporelle

La cession, la donation ou la destruction sont les faits générateurs de la sortie d'une immobilisation de l'actif.

En cas de cession d'une immobilisation corporelle, le profit ou la perte est calculé par différence entre le produit de cession et la valeur nette comptable et porté au compte de résultat.

En cas de donation ou de destruction, la perte, s'il y en a, est comptabilisée en charges au compte de résultat.

c. Évaluation ultérieure

L'évaluation ultérieure des immobilisations corporelles obéit aux mêmes règles que les immobilisations incorporelles.

d. Réévaluation des immobilisations corporelles

La réévaluation des immobilisations corporelles obéit aux mêmes règles que les immobilisations incorporelles.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir les informations relatives aux amortissements et aux provisions.

Au sujet des amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur les durées d'amortissement, les taux d'amortissement utilisés, le mode d'amortissement utilisé.

Au sujet des dépréciations

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice :

- la valeur actuelle retenue (valeur vénale ou valeur d'usage et leurs modalités de détermination) ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.
- le tableau des amortissements ou des dépréciations permet de suivre, par catégorie d'actifs, la valeur brute comptable, le cumul des amortissements, le cumul des dépréciations à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.



NORME N°5 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les immobilisations financières de l'État sont constituées des prises de participations et cautionnements, des prêts et avances.

Les immobilisations financières sont des créances à moyen et long terme détenues par l'État sur d'autres entités économiques. La personnalité juridique de ces entités est distincte de celle de l'État. Les immobilisations financières représentent des droits de l'État sur ces entités, même s'il s'agit d'entités économiques créées par l'État lui-même. En général, ces créances sont génératrices de dividendes ou d'intérêts.

Les avances sont des créances dont la durée ne peut excéder un an, renouvelable une fois. Les prêts sont ceux qui sont consentis pour une durée supérieure ou égale à deux ans.

1. Modalités de prise en compte des immobilisations financières

Le coût d'acquisition des participations est le prix auquel elles ont été obtenues initialement. Il est égal au montant des apports initiaux, s'il s'agit d'une entité créée par l'État.

Les avances et les prêts accordés par l'État sont enregistrés à leur valeur nominale.

Les dividendes et intérêts générés par les immobilisations financières constituent des produits comptabilisés au compte de résultat.

Les titres de participation peuvent faire l'objet de réévaluation. Cette réévaluation obéit aux mêmes règles que les immobilisations incorporelles et corporelles.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les immobilisations financières comprennent :

- Les prises de participations et cautionnements ;
- Les prêts et avances.

Les participations, cautionnements, prêts et avances constituent des droits de l'État sur d'autres entités juridiques et morales distinctes de celle de l'État.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Les participations et cautionnements sont comptabilisées à l'actif du bilan à partir du moment où les droits de propriétés sont transférés à l'État.

Les prêts et avances sont enregistrés à partir du moment où les droits correspondants sont nés.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A leur entrée dans le bilan, les participations sont évaluées à leur coût historique ou coût d'acquisition.

La valeur nominale ou le montant des apports initiaux constituent le coût historique des participations.

Pour l'établissement du bilan du 1er exercice, les participations détenues dans les entités créées par l'État et/ou celles dont il a le contrôle (actionnaire majoritaire), sont évaluées au coût d'équivalence ou **valeur d'équivalence**.

La valeur d'équivalence d'une participation est égale à la quote-part, détenue directement par l'État, des capitaux propres de l'entité concernée.

Si la valeur globale d'équivalence des participations est inférieure à leur valeur globale initiale, une dépréciation globale est constatée. La dépréciation constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux dépréciations, comptabilisée en charge de l'exercice.

Les prêts et avances sont comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement.

b. Enregistrement de la sortie des immobilisations financières

Les participations sont comptabilisées à leur sortie du bilan au coût d'acquisition initiale. Les prêts et avances sont comptabilisés à leur sortie à leur valeur actuelle.

Une dépréciation est constatée dès l'apparition d'une perte probable, c'est-à-dire lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a diminué font l'objet :

- de la constatation d'une charge si la diminution est certaine et définitive ;
- d'une dépréciation si la diminution est réversible.

c. Évaluation ultérieure

A la clôture de chaque exercice, les participations de l'État sont évaluées à leur valeur actuelle.

La valeur actuelle est comparée à la valeur d'entrée dans le patrimoine. Cette comparaison peut faire apparaître :

- une plus-value c'est-à-dire une hausse ;
- une moins-value c'est-à-dire une baisse.

Par application du principe de prudence, la plus-value n'est pas comptabilisée (gain latent) ; par contre, la moins-value est constatée sous forme d'une provision (perte latente).

La provision constituée peut faire l'objet d'augmentation ou de diminution à la clôture de chaque exercice. L'augmentation donne lieu à la constatation d'une dotation complémentaire. La diminution fait constater une reprise sur la provision antérieurement comptabilisée.

d. Réévaluation des titres de participation

La réévaluation des titres de participation obéit aux mêmes règles que les immobilisations incorporelles.

La plus-value dégagée à l'occasion de la réévaluation n'est pas portée au crédit du compte du résultat. Elle est portée directement au passif au compte 106 « Ecart d'équivalence ».

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé présente les informations sur l'inventaire des participations, prêts et avances de l'État :

Participations :

- Liste des participations significatives contrôlées et détenues de manière directe, avec indication du taux de participation ;
- Tableau des cessions et acquisitions de participations au cours de l'exercice ;
- Tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories et sous-catégories de participations ;
- Tableau des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs.

Prêts et avances :

- Montant et nature des prêts et avances accordés par l'État.

508

NORME N°6 : LES STOCKS

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les stocks sont des biens acquis et détenus pour la revente, la consommation ou pour être distribués à des tiers à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Ils ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

1. Modalités de prise en compte des stocks

Les stocks sont des actifs. A ce titre, ils sont pris en compte à leur entrée au coût historique.

Lorsque le stock est constitué en intégrant des prestations de service, les coûts de fourniture de service comprennent la main d'œuvre et les frais généraux engagés.

Les stocks sont constitués des marchandises, des matières premières, des approvisionnements, des produits et services en cours et des produits finis. Le coût historique correspond soit au coût d'acquisition soit au coût de production, soit à la valeur de marché suivant le cas.

Le coût d'acquisition des stocks comprend le prix d'achat, les frais de transport, les commissions, les frais d'entrepôts et les frais généraux rattachés, à l'exception des frais de vente et des charges de personnel qui doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice.

Pour la détermination des coûts, l'article 38 de la nouvelle Directive prévoit les méthodes du **premier entré premier sorti** ou du **coût moyen pondéré après chaque entrée**.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Suivant le Plan Comptable de l'Etat, les stocks sont constitués des :

- marchandises;
- matières premières;
- approvisionnements;
- produits et services en cours;
- produits finis.

Les stocks sont des biens acquis et détenus pour la revente, la consommation ou pour être distribués à des tiers à titre gratuit ou pour un prix symbolique. Ils ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

Des **seuils de signification** peuvent être retenus pour certaines catégories de stocks.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

A leur entrée au bilan, les stocks sont enregistrés :

- ✓ pour ceux acquis à titre onéreux, au coût historique,
- ✓ pour ceux produits, au coût de production,
- ✓ pour ceux obtenus à titre gratuit, à la valeur de marché.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

La règle retenue par la Directive est l'évaluation au coût historique. Ce coût peut être le coût d'acquisition, le coût de production ou la valeur de marché selon le cas. Les coûts comprennent le prix d'achat, les frais de transport, les commissions, les frais d'entrepôts et les frais généraux rattachés, à l'exception des frais de vente et des charges de personnel qui doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice.

b. Enregistrement de la sortie des stocks

L'article 81 de la Directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique dispose que : « la comptabilité des matières, valeurs et titres est une **comptabilité d'inventaire permanent** ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks autres que les deniers et valeurs de l'État.

Elle permet un suivi des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles, des stocks et des valeurs inactives. »

Les stocks sont évalués à leur sortie de magasin par l'une des méthodes retenues : **le premier entré le premier sorti ou le coût moyen pondéré.**

En inventaire permanent, le coût moyen pondéré est calculé après chaque entrée.

L'inventaire comptable permanent est donc un mode d'organisation comptable des stocks qui, par l'enregistrement continu des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantité et en valeur.

c. Évaluation ultérieure

En fin d'exercice, le stock théorique obtenu par l'inventaire permanent doit être mis en conformité avec le stock réel obtenu par l'inventaire physique.

Par ailleurs, l'évaluation des stocks en magasin à la fin de l'exercice se fait à la valeur actuelle ou valeur de marché ou encore valeur d'inventaire. Lorsque la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable nette des stocks une dépréciation est constatée et la dotation est portée au compte de charges.

Par contre, lorsque l'inventaire physique conclut à une perte irréversible, le montant de cette perte est comptabilisé au compte de charges.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit indiquer :

- ✓ les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;
- ✓ la valeur comptable des stocks et le montant des dépréciations constituées.

NORME N°7 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT -

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'État par les tiers et qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées. Ces créances sont nées du fait de l'activité de l'État.

Les créances de l'actif circulant sont constituées par les clients, les redevables et les comptes rattachés.

Sont exclues des créances sur l'actif circulant, celles liées aux opérations de trésorerie.

Modalités de prise en compte des créances de l'actif circulant

A leur entrée au bilan, les créances de l'actif circulant sont prises en compte à leur valeur nominale.

A la clôture de l'exercice, les créances de l'actif circulant sont évaluées de la façon suivante :

- lorsqu'il existe des risques de non recouvrement, la perte probable est comptabilisée au compte de dépréciation des créances. Si la perte est définitive, il est constaté une charge;
- les charges qui ne concernent pas l'exercice finissant sont rattachées aux comptes de régularisation de l'actif circulant.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les créances de l'actif circulant sont :

- les créances sur les clients ;
- les créances sur les redevables ;
- les créances sur les autres débiteurs.

Sont exclues des créances de l'actif circulant :

- les créances rattachées aux participations ;
- les créances relatives aux prêts et avances ;
- les créances relatives aux opérations de trésorerie.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

La comptabilisation des créances de l'actif circulant obéit aux règles de comptabilisation des actifs.

Les créances de l'actif circulant sont comptabilisées au débit d'un compte de la classe 4. Elles ont pour contrepartie, soit :

- le crédit d'un compte de produit de l'État de la classe 7, en augmentation de la valeur nette ;

- le crédit d'un compte de passif, en augmentation des dettes de l'État.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A leur entrée au bilan, les créances de l'actif circulant sont comptabilisées pour le montant nominal dû à l'État par les tiers.

b. Enregistrement de la sortie des créances de l'actif circulant

Par principe, les créances de l'actif circulant sont soldées par les règlements effectués par les tiers. En contrepartie :

- d'un débit au compte de disponibilité de la classe 5 ou
- d'un débit au compte de passif, en diminution des dettes de l'État.

Il existe d'autres modalités de sortie ou de réduction des créances de l'actif circulant. Il s'agit des décisions d'apurement des créances d'actif circulant et des dépréciations des créances d'actif circulant.

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de l'État ou sur des créances recouvrées pour le compte de tiers.

Parmi les décisions d'apurement portant sur des créances recouvrées pour le compte de l'État, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée :

- ✓ les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en diminution des produits bruts (erreur de liquidation, impôt non dû).
- ✓ les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges de fonctionnement (admission en non-valeur, remise gracieuse).

Enfin, les charges qui ne concernent pas l'exercice finissant sont rattachées aux comptes appropriés de régularisation de l'actif circulant.

c. Dépréciation des créances de l'actif circulant

Les créances de l'actif circulant sont évaluées à la clôture de chaque exercice. Lorsqu'il existe un indice de dépréciation de ces créances, le montant de la perte probable liée au risque de non recouvrement fait l'objet de la constatation d'une dotation pour dépréciation des créances.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

Les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances sont présentées dans l'état annexé.

NORME 8 : LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les opérations de trésorerie traitées par la présente norme concernent les composantes de la trésorerie **à vue ou à très court terme**, sans risque ou qui sont soumises à des risques très négligeables sur la valeur des disponibilités de l'État.

Il s'agit des opérations d'encaissement et de décaissement, d'approvisionnement et de dégage­ment en fonds des caisses publiques, d'escompte et d'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'État dans le cadre de la réglementation en vigueur, de la gestion des fonds déposés par les correspondants et les opérations faites pour leur compte.

Les composantes de trésorerie de l'État sont constituées de deux éléments :

- les éléments actifs composant la trésorerie de l'État ;
- les éléments passifs composant la trésorerie de l'État.

Les éléments actifs composant la trésorerie de l'État sont les opérations d'encaissement et de décaissement, d'approvisionnement et de dégage­ment en fonds des caisses publiques, d'escompte et d'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'État et les titres de placement.

Les éléments passifs composant la trésorerie de l'État sont constitués des fonds déposés par les correspondants du Trésor. Il s'agit des dépôts à vue, c'est-à-dire des disponibilités susceptibles d'être retirés à tout moment par les titulaires. Les dépôts à vue sont retracés dans les comptes codifiés et intitulés :

- ✓ compte n° 441 : Collectivités territoriales;
- ✓ compte n° 442 : Etablissements publics locaux ;
- ✓ compte n° 443 : Sociétés et organismes publics nationaux.

Les comptes de consignations, de produits à répartir et autres sont exclus du périmètre des dépôts à vue. Ceux-ci doivent être analysés comme des « dépôts règlementés ».

La décomposition de la trésorerie de l'État en éléments actifs et passifs, constitue une spécificité dans le traitement et la présentation des états financiers. Cette spécificité tient au classement des dépôts des correspondants du Trésor qui ne peuvent être analysés comme des ressources de financement mais comme le résultat de l'obligation juridique faite à certains organismes de déposer leur fonds au Trésor Public. Ces dépôts sont présentés dans les composantes passives de la trésorerie.

Les opérations de tirages sur financements extérieurs, l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts publics à court, moyen et long terme ; les opérations de prêts et avances et les encaissements des produits des cessions d'actifs sont exclus du champ des composantes de la trésorerie de l'État.

5

Modalités de prise en compte des composantes de la trésorerie de l'État

Les titres de placement, les opérations d'encaissement et décaissement, les approvisionnements et les dégagements en fonds de caisse sont comptabilisés au titre de l'exercice au cours duquel les valeurs sont acquises à l'État.

L'escompte et l'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'État sont pris en compte au titre de l'exercice au cours duquel les créances sont nées.

Les dépôts des correspondants du Trésor sont comptabilisés au titre de l'exercice au cours duquel les obligations sont nées.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les composantes de la trésorerie de l'État entrant dans le périmètre de la présente norme sont :

- les encaissements et décaissements ;
- les approvisionnements et les dégagements en fonds des caisses publiques ;
- l'escompte et l'encaissement des traites et obligations émises au profit de l'État ;
- les titres de placement ;
- les dépôts des correspondants du Trésor.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Les disponibilités sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises.

Les valeurs à l'encaissement sont comptabilisées :

- ❖ pour les chèques, lors de leur remise à l'encaissement ;
- ❖ pour les effets de commerce, lors de leur remise à l'encaissement ou à l'escompte.

Les chèques émis sont comptabilisés lors de leur émission dans des comptes de disponibilités spécifiques.

Les fonds sur les comptes bancaires sont comptabilisés :

- ✓ lors de l'émission des ordres de virement ;
- ✓ lors de la réception des avis d'opération dans les autres cas.

Les titres de placement sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les créances correspondantes sont nées.

Les dépôts des correspondants du Trésor sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

Les retraits des correspondants du Trésor sont comptabilisés lors des mouvements financiers intervenus sur leurs comptes.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A leur entrée au bilan, les composantes de la trésorerie sont évaluées et comptabilisées à leur valeur nominale.

b. Évaluation ultérieure

Les disponibilités en devises détenues par les comptables publics à la clôture de l'exercice sont converties en francs CFA sur la base du cours de change à la date de clôture de l'exercice.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir :

- les informations sur les effets à l'encaissement ou escomptés non échus ;
- le relevé des taux à la date de clôture de l'exercice.



NORME N°9 : LES DETTES FINANCIERES

A. EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme reprend la définition de la dette financière en zone UEMOA dans le cadre des opérations de financement de l'État.

Le financement du développement dans les pays de la zone UEMOA est assuré soit par des ressources extérieures provenant des partenaires multilatéraux, bilatéraux ou commerciaux soit par des ressources intérieures mobilisées sur le marché monétaire et financier.

Ces ressources de financement sont constituées des tirages sur financements extérieurs, de l'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts publics à court, moyen et long terme.

La dette financière est composée :

- de la « dette directe » dont le service est à la charge du budget de l'État parce que résultant d'un engagement contractuel de l'État vis-à-vis d'un créancier extérieur et destinée à financer un actif ;
- des fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération.

La dette directe est constituée des tirages sur les financements extérieurs. Il existe deux formes de tirages :

- les tirages avec virement de fonds au profit du Trésor soit à la banque centrale soit sur un compte ouvert à l'étranger soit sur un compte ouvert dans une banque locale dans le cadre du système des avances renouvelables ;
- les tirages sans virement de fonds au profit du Trésor sous la forme de paiement direct (système par lequel le prêteur paie directement un prestataire à l'étranger ou dans le pays) ou sous la forme de refinancement d'échéances dues.

Les fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération sont des obligations et des bons du Trésor mobilisés sur le marché monétaire et financier intérieur par le biais d'une institution spécialisée : (i) UMOA -Titres pour la mobilisation des obligations et bons du Trésor par adjudication ; (ii) SGI pour les obligations et bons du Trésor mobilisés par appel public à l'épargne ; et (iii) le marché international pour les Euro-bonds.

Modalités de prise en compte des dettes financières

Les dettes financières sont enregistrées au titre de l'exercice au cours duquel les ressources correspondantes, sont mobilisées.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les dettes financières résultent d'une décision de financement de l'Etat. Elles sont :

- soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'Etat, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération ;
- soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer. Elles sont constituées d'éléments de passif correspondant:

- à la dette directe : emprunts projets, emprunts programmes et autres emprunts ;
- aux obligations et bons du Trésor.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Pour la dette directe :

Il y a lieu de distinguer entre le moment de la signature et de la mise en vigueur du contrat et le moment de la mobilisation des recettes liées au financement.

Signature et mise en vigueur du contrat de prêt

Dès la signature et la mise en vigueur du prêt, les fonds ne sont pas immédiatement mobilisables par le débiteur, c'est-à-dire l'État. Pour un meilleur suivi de ces contrats, une comptabilité des engagements hors bilan est instituée. Cette comptabilité est tenue à l'aide des comptes ouverts en classe 8 du plan comptable de l'État.

Encaissement ou tirages des ressources

Les tirages avec virement de fonds au profit du Trésor, sont comptabilisés au titre de l'exercice au cours duquel les recettes liées au financement des opérations sont encaissées. Ces tirages sont enregistrés aux comptes de bilan.

Les tirages sous forme de paiement direct sont enregistrés au titre de l'exercice au cours duquel les actifs correspondants passent sous le contrôle de l'État.

Les tirages sous forme de refinancement donnent lieu à un simple reclassement de la dette refinancée. En effet, le refinancement consiste à financer, en tout ou partie, les échéances à échoir (ou échues non payées) par un nouveau crédit. Dans cette opération, il n'y a pas de mouvement de fonds pour la partie du service de la dette concernée par le refinancement.

Pour les obligations et bons du Trésor :

Les obligations et les bons du Trésor sont enregistrés au titre de l'exercice au cours duquel les fonds sont mobilisés.

Enfin, les remboursements sont comptabilisés au titre de l'année au cours de laquelle les décaissements sont intervenus.

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

Les dettes financières de l'État ne peuvent être inscrites dans les comptes qu'à plusieurs conditions :

- ✓ être autorisées par la loi de finances ;
- ✓ constituer une dette certaine, c'est-à-dire une obligation de l'État à l'égard d'un tiers qui entraînera à terme une sortie de ressources au profit de ce dernier ;
- ✓ être évaluables de manière fiable.

b. Évaluation ultérieure

A la clôture de l'exercice, les dettes financières sont évaluées à leur valeur nominale de remboursement.

Les dettes libellées en devises sont converties en francs CFA sur la base du cours de change à la date de clôture de l'exercice.

La date de clôture de l'exercice correspond au dernier jour ouvrable de l'année. Le taux de change retenu est celui communiqué par la banque centrale.

58

3

L'acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises prévoit en son article 54 que : « Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date. Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts « historiques ») et celle résultant de la conversion à la date de l'inventaire majorent ou diminuent les montants initiaux et constituent :

- des pertes probables, dans le cas de majoration des dettes ou de minoration de créances,
- des gains latents, dans le cas de majoration des créances ou de minoration des dettes.

Ces différences sont inscrites directement au bilan dans des comptes d'écarts de conversion à l'actif (pertes probables) ou du passif (gains latents).

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat. Les pertes probables entraînent la constitution d'une provision pour perte de change. »

Lorsque la naissance et le règlement des dettes en devises interviennent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée en raison de la variation des cours de change constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

- Les dettes financières sont ventilées par nature et par échéances, en devises ou en francs CFA et suivant leur origine.
- Le relevé des taux de change appliqués par la banque centrale au dernier jour ouvrable de l'année.



NORME N° 10 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET LES DETTES NON FINANCIERES

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les provisions pour risques comportent les provisions pour risques financiers et les risques provisionnés.

Les provisions pour risques financiers concernent notamment les garanties ou avals accordés par l'Etat, ainsi que les engagements pris dans le cadre des partenariats public-privé.

Les risques provisionnés sont liés à des charges d'exploitation. Ils peuvent par exemple correspondre à des subventions ou transferts rattachables à l'exercice, mais pour lesquels l'acte attributif n'a pas été pris.

Les dettes non financières concernent :

- ✓ les dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- ✓ les dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'Etat ;
- ✓ les dettes sur les immobilisations non financières.

Les provisions pour risques financiers et risques provisionnés doivent être constatées, dès lors qu'il existe :

- une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers. Cette obligation est soit contractuelle, légale ou réglementaire ;
- une évaluation fiable du montant de l'obligation ;
- une sortie certaine, ou probable, de ressources sans contrepartie attendue pour l'Etat.

Les dettes non financières sont comptabilisées lorsque l'Etat a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au profit de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1- CHAMP D'APPLICATION

Les provisions pour risques sont de deux types :

- ❖ les provisions pour risques financiers, qui correspondent notamment aux risques liés aux garanties, avals et aux PPP ;
- ❖ les risques provisionnés, qui correspondent aux risques liés à des opérations d'exploitation, par exemple à des transferts et subventions, en principe, rattachables à l'exercice, mais pour lesquels la décision attributive n'est pas intervenue.

Les dettes non financières sont constituées des :

- dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'Etat ;
- dettes sur immobilisations non financières.

2- REGLES DE COMPTABILISATION

Une provision pour risques doit être comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont remplies à la date de clôture de l'exercice :

- existence d'une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers ;

- en cas de sortie certaine, ou probable, de ressources sans contrepartie attendue pour l'État ;
- évaluation fiable du montant de l'obligation.

Les dettes non financières sont comptabilisées lorsque l'État a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au profit de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

3- EVALUATION

a. Principes d'évaluation

Les provisions pour risques sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.

Les dettes non financières sont prises en compte pour leur montant nominal.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change.

Les dettes non financières obéissent aux règles prévues à l'article 54 de l'acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises applicable aux créances et dettes libellées en devises.

b. Modalités d'évaluation initiale des provisions pour risques

L'évaluation des ressources nécessaires à l'extinction d'une obligation doit reposer sur la meilleure hypothèse la plus probable, c'est-à-dire celle se référant à un grand nombre de cas similaires. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non retenues doivent faire l'objet d'une mention dans l'état annexé. Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

- la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date de clôture de l'exercice sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

c. Évaluation ultérieure des provisions pour risques

Les montants des provisions pour risques doivent être ajustés à la clôture de chaque exercice.

Les dispositions relatives à l'évaluation initiale des provisions pour risques s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions.

Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'État n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable que la sortie de ressources, sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers, soit nécessaire pour éteindre l'obligation de l'État envers celui-ci. Il en résulte :

- soit une diminution ou une augmentation du montant de la provision ;
- soit une annulation du montant de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet.

4- INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

Pour chaque catégorie de provisions pour risques, une information est fournie sur :

- la valeur comptable des provisions pour risques à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- le montant des provisions pour risques constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

5

5

NORME N° 11 : LES PRODUITS FISCAUX

A. EXPOSE DES MOTIFS

Les produits fiscaux constituent la principale source de financement des activités de l'État.

La présente norme définit la notion de produit fiscal et les modalités de comptabilisation dans les états financiers.

Les produits fiscaux sont constitués des impôts et taxes perçus en raison de l'exercice de la souveraineté et qui ne donnent pas lieu au versement de ressources équivalentes au profit des tiers.

. Modalités de prise en compte des produits fiscaux

Les produits fiscaux sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État.

Les impôts et taxes assimilées, perçus après émission de titres de perception, sont acquis au titre de l'exercice au cours duquel, les rôles, les avis d'imposition ou les états de liquidation sont établis et pris en charge.

Les produits au comptant encaissés, sans émission de titres de perception, de rôles et d'avis d'imposition donnent lieu après encaissement à émission, dans l'exercice, de titres de régularisation.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux produits fiscaux, à savoir :

- les impôts et taxes assimilées acquis au profit de l'État ;
- les amendes et autres pénalités revenant à l'État.

Les produits fiscaux sont les suivants :

- Impôts sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital ;
- Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations ;
- Impôts sur le patrimoine ;
- Autres impôts directs ;
- Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services ;
- Droits de timbre et d'enregistrement ;
- Droits et taxes à l'importation ;
- Droits et taxes à l'exportation ;
- Autres recettes fiscales.

Elle exclut :

- les autres produits, c'est-à-dire les produits qui correspondent à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers etc.);
- les impositions, amendes et autres créances sur les redevables recouvrées par l'État pour le compte de tiers.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Les produits fiscaux sont comptabilisés au titre de l'exercice au cours duquel ils sont acquis, à condition que le montant de ces produits soit connu de façon fiable.

Les produits fiscaux obéissent ensuite à d'autres critères qui fondent leur comptabilisation :

- autorisation de leur perception par la loi ;
- réalisation des opérations d'imposition ;
- détermination du montant de l'impôt.

Les produits fiscaux sont pris en compte pour leur montant brut.

Les recettes sont enregistrées au vu de titres de perception ou de contrat pour les opérations fondées sur le système d'émission préalable de titres. Les droits sont alors constatés au moment de la prise en charge comptable du titre de perception

Par exception, certaines recettes peuvent être enregistrées au moment de la déclaration et/ou du versement spontané des impôts de toute nature par les contribuables. Toutefois, l'ensemble des recettes perçues au comptant doit faire l'objet d'émission de titre de régularisation.

Les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée (dégrèvement de l'impôt et annulation suite à erreur ou réclamation au fond) sont comptabilisées net du montant brut.

Les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée (remises gracieuses, admissions en non-valeur etc.) sont comptabilisées en charges.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir les informations sur les décisions qui portent sur les réductions du montant des impôts et taxes.



NORME N° 12 : LES AUTRES PRODUITS

A. EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme détermine le contenu des autres produits et les règles de comptabilisation dans les états financiers.

Les autres produits sont classés en trois grandes catégories :

- les produits de fonctionnement, qui visent l'ensemble des produits se rapportant à l'activité ordinaire de l'État ;
- les produits d'intervention, qui correspondent aux produits reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers ;
- les produits financiers, qui sont les produits relatifs aux immobilisations financières et à la trésorerie.

Modalités de prise en compte des autres produits

Les autres produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État. Des règles particulières peuvent présider à la comptabilisation des autres produits suivant leur catégorie, notamment celles relatives à la spécialisation des exercices.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux autres produits : les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers.

Les produits de fonctionnement sont constitués de :

- ventes de produits ;
- ventes de prestations de services ;
- revenus de l'entreprise et du domaine ;
- droits et frais administratifs ;
- amendes et condamnations pécuniaires ;
- cotisations de sécurité sociale ;
- autres recettes non fiscales ;
- remises et annulations de dettes ;
- restitutions au Trésor de sommes indûment payées ;
- autres recettes exceptionnelles

Les produits d'intervention comprennent :

- transferts reçus des budgets annexes et comptes spéciaux du Trésor ;
- dons des institutions internationaux ;
- dons des gouvernements étrangers

- dons des organismes privés extérieurs ;
- dons intérieurs ;
- fonds de concours ;
- autres dons et legs.

Les produits financiers comprennent :

- intérêts des prêts ;
- intérêts sur les dépôts à terme ;
- revenus des titres de placement ;
- gains de change.

2. REGLES DE COMPTABILISATION DES AUTRES PRODUITS

Les autres produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État, sous réserve que le montant des produits de l'exercice soit déterminé de manière fiable. Les produits concernant les ventes de biens ou de prestations de services effectuées au cours de l'exercice finissant et pour lesquelles une facture n'a pas été établie sont comptabilisés en Produits à recevoir.

Les produits perçus au titre des exercices à venir, sans que les prestations ou fournitures le justifiant n'aient été effectuées ou livrées, tels que les intérêts ou loyers perçus d'avance sont constatés en Produits comptabilisés d'avance.

a) Les produits de fonctionnement

La date de livraison détermine le moment de rattachement du produit des biens à l'exercice. Le critère de rattachement du produit des prestations de services à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services.

b) Les produits d'intervention

Pour les produits d'intervention, le critère de rattachement du produit à l'exercice est l'établissement de l'acte constatant le produit acquis au titre de l'exercice.

c) Les produits financiers

Pour les produits financiers constituant des rémunérations, le critère de rattachement des produits à l'exercice est l'acquisition par l'État, prorata temporis, de ces rémunérations.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir des informations sur les produits à recevoir, les produits constatés d'avance et autres produits, si nécessaire

NORME N° 13 : LES CHARGES

A. EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme s'applique aux charges de l'État. Elle détermine leur contenu et les règles de comptabilisation et d'évaluation.

L'article 25 de la directive relative au PCE UEMOA distingue trois catégories de charges:

- les charges de fonctionnement;
- les charges d'intervention;
- les charges financières.

Les charges de fonctionnement sont celles générées par l'activité ordinaire de l'État. Ces charges comprennent les achats de biens et services, les frais de personnel, les charges exceptionnelles et les dotations aux amortissements et aux provisions.

Les charges d'intervention sont constituées des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'État. Elles correspondent principalement aux transferts, sans contrepartie, versés aux collectivités décentralisées, aux entreprises, aux établissements publics autonomes et aux ménages, etc.

Les charges financières sont constituées des intérêts de la dette financière et de la gestion de la trésorerie de l'État.

Modalités de prise en compte des charges

Le principe général posé, est celui de la prise en compte des charges à partir de la « **liquidation** » de la dépense budgétaire.

Suivant la nature de certaines charges, le critère de comptabilisation peut être modulé.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les charges sont définies comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.

Aux termes de l'article 27 de l'arrêté portant PCE, les charges de l'État sont regroupées en trois catégories : les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières.

Les charges de fonctionnement comprennent :

- matières, matériel et fournitures;
- variations des stocks de biens fongibles achetés ;
- eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie ;
- matériel et fournitures spécifiques;
- autres achats de biens ;
- frais de transport et de mission ;
- loyers et charges locatives ;
- entretien et maintenance ;
- assurances ;
- frais de relations publiques ;
- dépenses de communications;
- frais bancaires ;
- prestations de services ;
- frais de formation du personnel ;
- redevances pour brevets, licences et logiciels ;
- autres acquisitions de services ;

- annulations de produits constatés au cours des années antérieures ;
- condamnations et transactions ;
- valeurs comptables des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur ;
- autres charges exceptionnelles ;
- traitements et salaires en espèces ;
- primes et indemnités ;
- cotisations sociales ;
- avantages en nature au personnel ;
- prestations sociales ;
- autres dépenses de personnel.

Les charges d'intervention sont constituées de :

- subventions aux entreprises publiques ;
- subventions aux entreprises privées ;
- subventions aux institutions financières ;
- subventions à d'autres catégories de bénéficiaires ;
- transferts aux établissements publics nationaux ;
- transferts aux collectivités locales ;
- transferts aux autres administrations publiques ;
- transferts aux institutions à buts non lucratif ;
- transferts aux ménages ;
- transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales ;
- transferts à d'autres budgets ;
- pensions de retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État ; autres transferts.

Les charges financières résultent des :

- intérêts et frais financiers sur la dette ;
- pertes sur cessions de titres de placement ;
- pertes de change ;
- autres intérêts et frais bancaires.

2. REGLES DE COMPTABILISATION DES CHARGES

Le critère de rattachement de la charge à l'exercice est la « **liquidation** ».

Les charges qui ne concernent pas l'exercice finissant sont rattachées au compte de Charges constatées d'avance, de manière à ne garder dans les charges que celles effectivement consommées au cours de l'exercice.

Les charges qui correspondent à des engagements de dépenses ordinaires pour lesquelles le service a été fait, mais dont la liquidation n'a pas pu avoir lieu avant la clôture de l'exercice sont comptabilisées en Charges à payer

a) Les charges de fonctionnement

Pour les achats de biens, la liquidation détermine la comptabilisation. Les écritures d'inventaire permanent concernant les stocks permettent de distinguer et de comptabiliser les achats consommés et les achats stockés suivant leur nature.

Pour les prestations de service et les rémunérations versées, le fait générateur est la certification du service fait.

b) Les charges d'intervention

Pour les dépenses de transferts et de subventions, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif des droits aux bénéficiaires (décision individuelle d'attribution ou arrêté attributif).

En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges d'intervention est comptabilisée pour les transferts dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ou qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice. Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

c) Les charges financières

Pour les charges financières constituant des intérêts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acquisition par le tiers, « prorata temporis », de ces intérêts. Pour les charges financières constituant des pertes, le critère de rattachement est la constatation des pertes.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir des informations sur :

- ✓ la nature et le montant des charges à payer et des charges constatées d'avance ;
- ✓ les contributions consenties par l'État aux organismes publics et privés.

NORME N° 14 : LES ENGAGEMENTS HORS BILAN

A. EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme définit le contenu des engagements hors bilan de l'Etat et les modalités de leur prise en compte.

Le bilan de l'Etat fait apparaître à une date donnée sa situation patrimoniale et comprend à l'actif tous ses biens c'est-à-dire toutes ses ressources contrôlées qui lui procurent ou susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus du fait de leur utilisation et, au passif, toutes ses dettes, c'est-à-dire toutes ses obligations à l'égard des tiers, existantes à la date de clôture de l'exercice, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources de trésorerie au bénéfice de ces tiers sans contrepartie attendue de ceux-ci après la date de clôture.

Il existe cependant plusieurs autres opérations qui ne se traduisent pas par une inscription au bilan. Celles-ci sont constituées des engagements hors bilan et doivent faire l'objet de mentions dans l'état annexé.

Les engagements hors bilan sont tous les droits et obligations de l'Etat non enregistrés dans le bilan. Leur inscription au bilan est subordonnée à la réalisation de conditions ou d'événements futurs. Ils sont classés en :

- engagements obtenus ;
- engagements accordés.

L'état annexé doit comprendre l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. La mention des engagements hors bilan dans les comptes est utile à une meilleure connaissance de la situation financière de l'Etat. Elle permet une meilleure appréciation de la soutenabilité des politiques budgétaires et concourt à donner une image fidèle des comptes publics.

Les engagements à mentionner obligatoirement dans l'état annexé comprennent:

- les engagements obtenus par l'Etat dans le cadre des conventions d'emprunts et dons ;
- les engagements accordés par l'Etat dans le cadre de sa mission de tutelle et dernier assureur des organismes publics nationaux.

Ce périmètre n'est pas limitatif. D'autres engagements de l'Etat tels que des autorisations d'engagement pluriannuelles contenues dans les lois de finances peuvent être suivies en comptabilité hors bilan.

L'inscription des autorisations d'engagement en hors bilan peut être une donnée d'analyse des budgets sectoriels et fournir des informations utiles à l'appréciation de la sincérité des prévisions budgétaires. Les restes à payer sur les autorisations d'engagement lus à partir des données inscrites en hors bilan plus les dépenses obligatoires de l'exercice, rapprochés des crédits de paiement ouverts au titre du même exercice donnent la mesure de la soutenabilité des budgets sectoriels.

1. Modalités de prise en compte des engagements hors bilan

Pour être enregistrés, les engagements hors bilan doivent faire obligatoirement l'objet d'une convention écrite.

Les engagements obtenus, représentatifs d'obligations, s'enregistrent par convention au crédit du compte 801 « Engagements obtenus par l'Etat » en contrepartie du débit du compte 811 « Contrepartie des engagements obtenus par l'Etat ».

Les engagements accordés constituent des droits qui s'enregistrent au débit du compte 805 « Engagements accordés par l'Etat » en contrepartie du compte 815 « Contrepartie des engagements accordés par l'Etat ».

Les engagements hors bilan sont enregistrés dès la signature des accords qui consacrent leur naissance juridique. Les autorisations d'engagements sont enregistrées dès la signature des marchés ou commandes.

B. DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les engagements à inscrire dans les comptes sont relatifs à des accords ou conventions signés par l'État. Il s'agit d'engagements à caractère essentiellement financier liant ce dernier à des tiers. Les engagements hors bilan comprennent obligatoirement les conventions relatives :

- aux emprunts projets et programmes ;
- aux dons projets et programmes ;
- aux prêts et avances accordés par l'État ;
- aux garanties et avals donnés par l'État.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Les engagements hors bilan au titre des conventions signées avec les partenaires au développement sont enregistrés dès que les formalités de mise en vigueur sont accomplies.

Les engagements au titre des prêts, avances, garanties et avals accordés par l'État sont enregistrés dès la signature des accords entre l'État et les tiers bénéficiaires.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir les informations sur la liste exhaustive des conventions et accords relatifs aux engagements de l'Etat.

Annexe 1 : Information à porter dans l'état annexé

Normes n° 3 et 4 relatives aux immobilisations incorporelles et corporelles :

- les méthodes d'évaluation des coûts de développement des immobilisations incorporelles ;
- les informations sur les amortissements : durée d'amortissement, taux d'amortissement, mode d'amortissement, nature et l'impact des changements de méthode intervenu en cours d'année ;
- les informations sur les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice : la valeur actuelle retenue (valeur vénale ou valeur d'usage): si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ; les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.
- Les informations sur les immobilisations réévaluées et les conditions de réévaluation.

Norme n°5 relative aux immobilisations financières :

- l'inventaire des participations ;
- l'inventaire des prêts et avances de l'État.

Norme n°6 relative aux stocks

- les méthodes d'évaluation des stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;
- la valeur comptable des stocks et le montant des dépréciations constituées.

Norme n°7 relative aux créances de l'actif circulant :

- les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances.

Norme n°8 relative aux composantes de la trésorerie de l'Etat

- la situation des effets à l'encaissement ou escomptés non échus.

Norme n°9 relative aux dettes financières :

- La ventilation des dettes financières par nature, par échéances, en devises ou en francs CFA, et suivant leur origine.

Norme n°10 relative aux provisions pour risques et aux dettes non financières :

Pour chaque catégorie de provisions :

- la valeur comptable des provisions pour dépréciation, les charges provisionnées et les provisions pour risques à l'ouverture et à la clôture de l'exercice y compris celles liées aux partenariats public-privé ;
- les montants des provisions pour dépréciation, les charges provisionnées et les provisions pour risques constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Norme n°11 relative aux produits fiscaux

- Les décisions de réductions, d'annulations et de dégrèvements des impôts et taxes.

Norme n°12 relative aux autres produits :

- La situation des produits à recevoir, des produits constatés d'avance et autres produits, si nécessaire.

Norme n°13 relative aux charges :

- la nature et le montant des charges à payer, et des charges constatées d'avance;
- les contributions consenties par l'État à des organismes publics et privés.

Norme n°14 relative aux engagements hors bilan :

- La liste exhaustive des conventions et accords relatifs aux engagements hors bilan.

50

Annexe 2 : Glossaire

Actif

Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs.

Pour l'Etat, les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Dans les comptes individuels de l'Etat, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'Etat. Les actifs contrôlés par les entités dotées de la personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat ne sont donc pas retracés en tant que tels dans les comptes individuels de l'Etat.

Amortissements

Amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toutes autres causes.

Bilan d'ouverture

Situation du patrimoine de l'Etat au début de l'exercice. Le patrimoine de l'Etat est constitué des actifs financiers et non financiers et des dettes correspondant à son passif.

L'existence du bilan d'ouverture pour une entité économique permet la connaissance de la variation (en termes flux nets) des éléments patrimoniaux à la fin de l'exercice de référence.

L'élaboration du bilan d'ouverture pour l'Etat suppose la définition

n, d'une part, du périmètre des éléments d'actifs (particulièrement des actifs non financiers) à prendre en compte dans la dimension patrimoniale de la tenue de la comptabilité générale ; d'autre part, des règles de valorisation des actifs et des dettes après en avoir dressé un inventaire et arrêté l'exercice de référence à partir duquel l'ensemble du dispositif relatif à une telle comptabilité sera mise en œuvre ; enfin la définition de la durée et des différents taux d'amortissement.

Charges	Les charges sont une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.
Coût d'acquisition	Le coût d'acquisition des biens achetés à des tiers comprend le prix d'achat, les frais de transport, de manutention, les frais d'installation et de montage et autres frais accessoires directement attribuables à l'acquisition, Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer le coût d'acquisition
Coût historique	Coût constaté auquel sont enregistrés, en unités monétaires courantes, les biens à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'Etat.
Date de clôture de l'exercice	La date de clôture de l'exercice correspond à l'année civile.
Erreur fondamentale	Erreur grave et importante qui fausse significativement la situation nette de l'Etat. Dans une erreur fondamentale seuls les comptes de bilan sont modifiés.
Évaluation	Détermination de la valeur à laquelle les éléments sont enregistrés au moment de leur première comptabilisation et à chaque clôture des comptes.
Hors bilan	Ensembles des engagements contractuels entre deux entités économiques dont la réalisation est soumise à des formalités et conditions - formalités de ratifications, délai de mise en vigueur, respect des règles de bonne gouvernance etc.- sans lesquelles les ressources attendues par le premier du second ne peuvent pas être mobilisées.
Passif	Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de la clôture.

Produits	Les produits sont une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif.
Provisions	Perte qu'occasionnerait une augmentation d'éléments du passif exigible à plus ou moins long terme, à condition que la perte, ou la charge envisagée au regard d'événements survenus ou en cours soit, à la date d'établissement de la situation, précise quant à sa nature, probable quant à sa réalisation effective.
Situation nette	La situation nette correspond, pour l'Etat, à la différence entre les actifs et les passifs hors les opérations d'intégration, les écarts de réévaluation et de conversion, le report à nouveau et le résultat de l'exercice.
Travaux de fin d'exercice	<p>Le moment correspondant à certains travaux d'inventaire et à la passation de certaines écritures d'inventaire permettant de constater:</p> <p>au titre des travaux d'inventaire :</p> <ul style="list-style-type: none">- l'inventaire des stocks ;- l'inventaire des créances et des dettes ;- l'inventaire des titres ;- l'inventaire des immobilisations ;- l'inventaire des disponibilités en caisse et en banque. <p>au titre des écritures comptables :</p> <ul style="list-style-type: none">- le report dans les comptes des conséquences- des évaluations précédentes : Comptabilisation des variations des stocks. Enregistrement des amortissements, des provisions pour dépréciation, des charges provisionnées, des provisions pour risques financiers, de la disparition ou de la mise au rebut de certains actifs ;- Le rattachement des charges et des produits- à l'exercice finissant. <p>L'inventaire permet de justifier les postes du bilan, d'en établir la sincérité et de donner une image fidèle du patrimoine.</p> <p>Le point de départ des travaux est la « balance générale des comptes avant inventaire ». Les écritures d'inventaire conduisent à la « balance générale des comptes après inventaire qui est à la base de la confection du bilan et du compte de résultat.</p>



Recueil des normes comptables de l'Etat

Valeur actuelle	<p>Montant qu'un acquéreur d'un bien accepterait de payer à la date de l'établissement du bilan. C'est la valeur d'estimation du moment qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien.</p> <p>A la fin de chaque exercice, les gestionnaires et comptables des administrations publiques doivent procéder au recensement et à l'évaluation des biens, créances et dettes, à la valeur effective du moment. Cette valeur est dite « valeur actuelle ».</p>
Valeur de marché	<p>C'est le prix qui pourrait être obtenu de la vente d'un bien d'actif à la clôture de l'exercice, déduction faite des frais de transaction.</p>
Valeur d'usage	<p>C'est la valeur des avantages économiques attendus de l'utilisation d'un élément d'actif ou du potentiel de services attendus dans le cas des biens non générateurs de trésorerie.</p>
Valeur nette comptable	<p>C'est la valeur d'acquisition moins la somme des amortissements et des dépréciations.</p>

Annexe 3 : Eléments sur la mise en œuvre d'une comptabilité matière

La comptabilité matières constitue désormais un objectif comptable à part entière, mais qui se distingue par sa nature différente de l'activité relative à la comptabilité générale qui, elle, relève exclusivement d'un comptable public assignataire.

Elle affecte les activités dévolues traditionnellement aux seuls gestionnaires d'immobilisations, tels que les mobiliers ou matériels et les stocks, sous le contrôle des ordonnateurs, et doit désormais trouver dans le cadre de la réforme budgétaire et comptable, son prolongement dans le domaine de la comptabilité générale confiée aux comptables du Trésor.

Il s'agit en effet d'assurer dans le cadre du volet patrimonial, un suivi des immobilisations affectées au fonctionnement des services ou un suivi des stocks de marchandises, matières premières et matières consommables, tel que prévu dans le cadre des normes comptables et pour lesquels des comptes sont prévus à la nomenclature des comptes de l'Etat (PCE).

Cette comptabilité des matières qui s'inscrit dans le cadre réglementaire défini par le recueil des normes comptables de l'Etat, devra suivre un certain nombre de règles de comptabilisation et assurer les modalités d'intervention des divers acteurs.

Au cas du Bénin, la définition des règles d'organisation, de gestion et de contrôle est un chantier à ouvrir entièrement. Aucune direction n'a, pour le moment, été chargée d'explorer les modalités de mise en œuvre de ce domaine, en vue de suivre notamment les stocks, avec pour mission de concevoir les modalités de gestion applicables, de définir le rôle des différents services concernés, puis de développer et mettre en œuvre des applications informatiques indispensables pour assurer efficacement la tenue de cette comptabilité « Matières ».

La réflexion et la démarche doivent permettre de définir successivement :

- ✓ la nature des matières dont le suivi en stocks est jugée significative et répond aux véritables critères de biens dont la consommation n'est pas immédiate, mais ne sont pas pour autant destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat ;
- ✓ les procédures et documents ou supports à mettre en œuvre au niveau des gestionnaires et aussi de tous les autres acteurs impliqués, y compris les comptables assignataires qui seuls peuvent être habilités à passer les écritures nécessaires en comptabilité générale pour décrire les flux sous son volet patrimonial ;
- ✓ la description des types d'écritures à réaliser pour traduire les mouvements de comptes de stocks en classe 3, et servir dans le même temps, les comptes de variations de stocks en classe 6 ;
- ✓ L'intégration concomitante des entrées en classe 3 des achats, avec la prise en charge des factures une fois la certification de service fait délivrée par l'ordonnateur ou son gestionnaire délégué, puis la liquidation opérée.

Aussi, toutes ces modalités d'organisation nécessitent, dès à présent, une étude préalable concernant les attributions de tous les acteurs et leur mode d'intervention. Le caractère transversal et complexe de ce domaine est à mesurer avant de se lancer dans

l'élaboration d'un dispositif de gestion informatisée qui concrétise le processus de suivi de la gestion des stocks en particulier, dès leur réception (entrées) jusqu'à leur consommation (sorties) par les gestionnaires placés auprès des ordonnateurs et l'inscription en comptabilité patrimoniale, sous le contrôle d'un comptable public.

La meilleure démarche pour progresser sur ce point est de constituer un groupe de travail, avec des représentants de tous les acteurs, qu'il s'agisse d'ordonnateurs, de représentants de la Direction du Budget, de la DGML et de la DGTCP, pour définir un cadre harmonisé avec des modes de fonctionnement unifiés qui permettront ensuite de s'orienter vers la mise au point et la mise en œuvre d'un outil informatique **partagé** qui aurait pour avantage d'uniformiser la collecte des informations à transmettre au comptable public, les éléments ou documents nécessaires à la comptabilisation en comptabilité générale des entrées et sorties valorisées selon les modes prévus dans le recueil des normes comptables et les procédures applicables .

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique a vocation naturellement à animer cette réflexion pour parvenir à une correcte mise en œuvre de ce chantier de longue haleine (de 3 à 5 ans) destiné à clore le volet de la patrimonialisation des comptes.



Annexe 4 : Extraits du Guide Didactique-Rappels spécifiques

1) Sur les comptes de régularisation Actif et passif

-Produits à recevoir ou produits à constater

Ce sont des créances sur des tiers nées au cours de l'exercice pour lesquelles les factures ou titre de recettes n'ont pu être émis avant la clôture.

-Produits constatés d'avance

Ce sont des recettes non fiscales encaissées rattachables aux exercices suivants.

-Les charges à payer ou charges à constater

Ce sont des dettes vis-à-vis des tiers, nées au cours de l'exercice qui correspondent, le plus souvent, à des engagements de dépenses ordinaires pour lesquelles le service a été fait, mais dont la liquidation n'a pas pu avoir lieu avant la clôture, par exemple parce que la facture n'est pas parvenue.

Ce sont aussi des consommations de l'exercice finissant, dont le montant peut être calculé compte-tenu des consommations observées ou évaluées au 31 décembre, mais qui ne seront facturées qu'au cours de l'exercice suivant. Bien que les pièces justificatives ne soient pas encore parvenues au gestionnaire, l'ordonnateur doit rattacher ces dépenses obligatoires sur l'exercice courant, par inscription en charges à payer, le service ayant été assuré. Tel est le cas pour les consommations d'eau, d'électricité ou des intérêts payés à terme échu.

-Les charges constatées d'avance

Elles correspondent à des dépenses ordinaires payées, rattachables aux exercices suivants.

2) Sur les décisions d'apurement des créances

- Les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance (erreur de liquidation ou impôt non dû) sont comptabilisées en diminution des produits bruts,
- les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance (admission des non-valeurs ou remise gracieuse) sont comptabilisées en charges de fonctionnement.

3) Sur les dépréciations des créances de l'actif circulant

-Le montant de la perte probable liée au risque de non-recouvrement fait l'objet de la constatation d'une dotation pour dépréciation des créances.

NB: en plus de la constatation de la créance douteuse, le reclassement des créances porteuses de risque est effectué dans la catégorie des créances **douteuses**.

4) Sur les Restes à Recouvrer

- les restes à recouvrer sont des créances sur des tiers nées au cours de l'exercice, mais non recouvrées au cours de l'exercice. Pour les créances fiscales, ils ont vocation à être ventilés par exercice d'origine :

- Exercice courant
- Exercice précédent
- Exercices antérieurs

5) Sur les créances irrécouvrables

- le reclassement de la créance dans la catégorie des créances douteuses
- la création d'une charge provisionnée pour couvrir la part potentiellement irrécouvrable.

