



GUIDE DIDACTIQUE DU PLAN COMPTABLE DE L'ETAT – CEMAC

TOME 1

RELATIF AUX NORMES COMPTABLES APPLICABLES AUX ETATS MEMBRES

Directive n° 03/11-UEAC-195-CM-22 relative au plan comptable de l'État

**Financé par le Japon dans le cadre du Projet de Gestion Budgétaire et des
Administrations Douanières au sein de la CEMAC**

Avril 2012

PREFACE

En vue de moderniser et de renforcer l'efficacité, la sécurité et la transparence du système de gestion des finances publiques (GFP) dans les six pays de la CEMAC et de faciliter la coordination régionale, la surveillance multilatérale et l'accélération de la convergence des économies de la région, la Commission de la CEMAC a procédé à l'élaboration des cinq (5) directives de 2008¹ encadrant la gestion des finances publiques. Ces directives, constitutives du cadre harmonisé des finances publiques, étaient relatives respectivement aux lois de finances, au règlement général de la comptabilité publique, au plan comptable de l'Etat, aux opérations financières de l'Etat et à la nomenclature budgétaire. Elles devraient être mises en œuvre dans le cadre de plans d'actions spécifiques à chaque Etat pour l'élaboration desquels la Commission de la CEMAC a sollicité l'assistance technique du Fonds Monétaire International (FMI).

Cependant, ces directives adoptées ont rapidement fait apparaître des insuffisances essentiellement liées aux besoins ressentis par les Etats membres d'améliorer leur qualité technique et juridique ainsi que leur cohérence d'ensemble, de les mettre mieux en conformité avec les bonnes pratiques et normes internationales et de définir les modalités de leur mise en œuvre progressive et adaptée aux réalités des pays de la Communauté. La Commission et le FMI ont donc convenu que la relecture des directives de 2008 devrait constituer un programme prioritaire et préalable du plan d'action pour la mise en œuvre des directives.

C'est ainsi que le Conseil des Ministres de la CEMAC a adopté, en octobre 2010, un plan d'actions comportant sept programmes pour la mise en œuvre de directives revues et actualisées, à savoir :

<i>Programme 1 : Relecture des directives</i> <i>Objectif 1: Adopter des directives améliorées, cohérentes, réalistes et en ligne avec les normes internationales</i>
<i>Programme 2 : Dissémination des directives adoptées</i> <i>Objectif 2: Rechercher le soutien interne et externe à travers une information des acteurs, du public et de la société civile</i>
<i>Programme 3 : Renforcement des capacités des acteurs</i> <i>Objectif 3 : Assurer une meilleure appropriation des nouveaux paradigmes de gestion induit par le directives</i>
<i>Programme 4 : Traduction des directives dans les droits nationaux</i> <i>Objectif 4: Rendre les directives applicables dans les EM</i>
<i>Programme 5 : Suivi/Evaluation de la relecture des directives et de leur mise en œuvre:</i> <i>Objectif 5: Assurer la relecture et la mise en œuvre satisfaisante des directives conformément au plan d'actions</i>
<i>Programme 6 : Mise à niveau les Systèmes d'information</i>

¹ Directive n° 01/08-UEAC-190-CM-17 relative aux Lois des finances dans les pays membres de la CEMAC ; Directiven° 02/08-UEAC-190-CM-17 portant Règlement général sur la comptabilité publique ; Directive n° 03/08-UEAC-190-CM-17 portant Nomenclature budgétaire de l'Etat ; Directive n° 04/08-UEAC-190-CM-17 relative aux Opérations financières de l'Etat; Directive n° 05/08-UEAC-190-CM-17 relative au Plan comptable de l'Etat en zone CEMAC (PCE/CEMAC).

Objectif 6: *Automatiser le nouveau système gestion des finances publiques*

Programme 7 : *Mise en œuvre des réformes dans les EM*

Objectif 7: *Faciliter la mise en œuvre des réformes induites par les directives*

Cette décision visait à la fois à renforcer l'intégration régionale, moderniser et assurer plus de transparence dans la gestion des finances publiques dans les Etats membres en l'arrimant autant que possible aux normes et standards internationaux et harmoniser le cadre de gestion des finances publiques dans la sous-région afin de faciliter l'exercice de la surveillance multilatérale.

Dés le mois d'octobre 2010, le Conseil des Ministres de la CEMAC mettait en place un Comité d'Experts en gestion des finances publiques à qui il confiait la mission de revoir ces Directives au regard des nouvelles exigences de transparence de la nécessité pour les Etats de disposer des instruments de gestion les plus modernes et adaptés à leur situation.

Le processus de relecture des directives, qui a démarré en septembre 2010, a mobilisé les experts des Etats membres, de la Commission de la CEMAC, de la Cour des Comptes de la CEMAC, du FMI, de la Banque Mondiale et du pôle régional du PNUD à Dakar au Sénégal. Il s'est achevé 19 décembre 2011 par l'adoption par le Conseil des Ministres de la CEMAC de six Directives rénovant le cadre harmonisé des finances publiques au sein de la Communauté,

Les législations et réglementations nationales devront être mises en conformité avec les dispositions des directives avant le 31 décembre 2013 (soit dans les vingt quatre mois environ suivant leur adoption), mais il a été retenu que la mise en œuvre de la réforme budgétaire au sein des Etats membres procéderait d'un processus progressif, différencié selon les possibilités des Etats membres et pouvant être conduit jusqu'à 2021 au plus tard pour l'application des dispositions juridiques novatrices, et même 2023 pour celles relatives à la comptabilité générale.

Ainsi, sur le plan juridique, les « dispositions transitoires » des directives ouvrent aux Etats qui le souhaitent la possibilité de différer jusqu'à une date précisée l'application des articles relatifs aux aspects « modernisation » ; la législation nationale en vigueur dans ces domaines restera applicable pendant cette période transitoire.

Avant la transposition des nouvelles directives en droit national par les Etat membres, la CEMAC a envisagé d'assurer une large information du public à savoir : les médias, les parlementaires, les universitaires, la société civile et les acteurs de la GFP y compris les ministères sectoriels. A cet effet, il est prévu à travers le programme 2 « Dissémination des directives adoptées », l'élaboration de deux principaux outils, savoir : des supports de communication et des guides didactiques relatifs aux nouvelles directives.

La rédaction du guide de la directive Plan Comptable de l'Etat, conçu en deux volumes, s'inscrit dans le cadre de la réalisation de l'une des principales activités de ce programme.

Le présent guide en constitue le premier volume.

INTRODUCTION

Le volume 1 de la directive n° 03/11-UEAC-195-CM-22 relatif au plan comptable de l'État (PCE-CEMAC) décrit, d'une part, le cadre conceptuel de la tenue de la comptabilité générale de l'État et, d'autre part, rassemble les dispositions juridiques de la directive PCE-CEMAC en treize normes apportant des précisions importantes sur les modalités d'enregistrement des opérations financières et comptables de l'État.

Le volume 2 présente le fonctionnement des comptes de la nomenclature comptable de l'État. Il décrit pour chaque compte de la nomenclature les principales opérations inscrites au débit, au crédit et le sens du solde.

Le cadre conceptuel explique les options majeures de la comptabilité générale de l'État introduites par la directive relative au PCE-CEMAC et les spécificités liées à son action.

Les normes comptables sont articulées en deux parties :

- l'exposé des motifs qui explique 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 ;
- les dispositions normatives sont articulées en quatre points :
 - le périmètre d'application ;
 - la règle de comptabilisation ;
 - l'évaluation ;
 - les informations devant figurer dans l'état annexé.

Chaque disposition normative est appuyée de cas pratiques en vue d'en illustrer l'application.

Sommaire

INTRODUCTION	4
CADRE CONCEPTUEL DE LA DIRECTIVE RELATIVE AU PCE_CEMAC	6
CHAPITRE PREMIER: DES DISPOSITIONS GENERALES	13
CHAPITRE II : DES PRINCIPES COMPTABLES	15
CHAPITRE III : DU CADRE COMPTABLE	24
CHAPITRE IV : DES ETATS COMPTABLES	27
CHAPITRE V : DES MODALITES D'APPLICATION DES AMORTISSEMENTS ET DES PROVISIONS	32
CHAPITRE VI : DES REGLES DE VALORISATION DES ACTIFS DES PASSIFS ET DE DETERMINATION DU RESULTAT	37
CHAPITRE VII: DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES	46
NORME N° 1 : LES ETATS FINANCIERS	49
NORME N° 2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDÉS	82
NORME N° 3 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	85
NORME N° 4 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	95
NORME N° 5 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES	101
NORME N° 6 : LES STOCKS	108
NORME N° 7 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT	112
NORME N° 8 : LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT	116
NORME N° 9 : LES DETTES FINANCIERES	120
NORME N° 10 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET LES DETTES NON FINANCIERES	126
NORME 11 : LES PRODUITS FISCAUX	130
NORME N° 12 : LES AUTRES PRODUITS	134
NORME N° 13 : LES CHARGES	137
NORME N° 14 : LES ENGAGEMENTS HORS BILAN	142
ANNEXE 1 : INFORMATIONS A APPORTER DANS L'ETAT ANNEXÉ	145
▪ANNEXE 2: GLOSSAIRE	147

CADRE CONCEPTUEL DE LA DIRECTIVE RELATIVE AU PCE_CEMAC

La directive relative au PCE_CEMAC introduit dans la tenue de la comptabilité de l'Etat des innovations importantes. Elle la modernise par l'introduction de principes et règles qui visent à en faire un des outils d'orientation de l'action publique vers davantage d'efficacité et de performance.

Le cadre conceptuel de la comptabilité générale de l'Etat en zone CEMAC comprend :

- dans une première partie, les innovations de la comptabilité générale de l'Etat :
 - ✓ les options retenues ;
 - ✓ les caractéristiques du cadre juridique (rappeler le fondement des normes internationales ;
 - ✓ les spécificités de l'Etat ;
 - ✓ les modalités de passage de la comptabilité budgétaire à la comptabilité générale.
- dans une deuxième partie, la présentation et les commentaires article par article de la directive relative au PCE_CEMAC ;
- dans une troisième partie, les normes comptables applicables aux opérations patrimoniales de l'Etat.

Des cas pratiques sont développés pour illustrer certains commentaires sur les articles de la directive et les normes comptables élaborées.

**I- LES INNOVATIONS DE LA DIRECTIVE N°
03/11-UEAC-195-CM-22 RELATIF AU PLAN
COMPTABLE DE L'ÉTAT (PCE-CEMAC)**

1.1- LES OPTIONS RETENUES

Les innovations introduites par la nouvelle comptabilité générale de l'Etat (CGE) s'articulent au tour des options fondamentales suivantes :

- l'application du principe de la constatation des droits et obligations aux opérations de recettes et de dépenses budgétaires enregistrées en CGE ;
- l'introduction des règles de gestion du patrimoine dans la CGE (amortissements, provisions, évaluation etc.) ;
- l'adaptation du cadre comptable de l'Etat aux standards internationaux ;
- la codification des normes internationales applicables au statut de l'Etat ;
- la détermination des spécificités propres à l'Etat ;
- la normalisation des états financiers de l'Etat.

1.2- LES CARACTERISTIQUES DU CADRE JURIDIQUE

La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur les dispositions juridiques établies par :

- la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances ;
- la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au règlement général sur la comptabilité publique ;
- la directive n° 03/11-UEAC-195-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au plan comptable de l'Etat.

Directive relative aux lois de finances

L'article 64 de la directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances, dispose « l'Etat tient ... et une comptabilité générale destinée à mesurer l'évolution du patrimoine de l'Etat ».

Ensuite, l'article 66 précise « la comptabilité générale est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Elle est tenue en partie double sur la base du plan comptable général.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat s'inspirent des normes comptables internationalement reconnues. Elles doivent permettre la production d'une balance générale des comptes, d'un tableau de la situation nette ou bilan ou, en attendant d'y parvenir, d'un état récapitulatif des actifs financiers et les passifs de l'Etat, d'un compte de résultat, d'un tableau de flux des opérations de trésorerie, d'un tableau des opérations financières de l'Etat et de l'état annexé. »

Directive relative au règlement général sur la comptabilité publique (RGCP)

Les articles 77 et 78 reprennent les dispositions ci-dessus de la directive relative aux lois de finances et ajoutent in fine...

« Le compte général de l'Etat est produit à la Cour des comptes à l'appui du projet de loi de règlement qui lui est communiqué annuellement.

La Cour des comptes certifie que les états financiers sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'Etat. » (art. 78).

Directive relative au PCE_CEMAC

Suivant les dispositions de l'article 6 de cette directive « la comptabilité de l'Etat est une comptabilité patrimoniale fondée sur la principe de la constatation des droits et obligations... »

1.3- LES SPECIFICITES DE L'ETAT

La construction du système comptable de l'Etat doit tenir compte de ses objectifs, ses activités et ses règles de gestion qui ne sont pas identiques à ceux du secteur privé.

Les objectifs de l'État résident dans l'exercice de la souveraineté, la satisfaction de l'intérêt général grâce aux missions de service public.

Les activités de l'État sont essentiellement administratives et non marchandes.

Les règles de gestion de l'activité de l'État sont fondées sur l'absence de recherche de profit, la recherche de la maîtrise des coûts des services rendus gratuitement, la redistribution des revenus collectés vers d'autres acteurs.

L'exercice de la puissance publique est financé par la collecte des impôts, principales ressources publiques résultant de l'exercice du droit de lever des prélèvements obligatoires et sans contrepartie, indépendamment des services fournis et de la vente de ses services ou biens.

Ces spécificités permettent de déterminer :

- ✓ les règles de la comptabilité privée et celles édictées par les normes comptables internationales directement transposables à la comptabilité générale de l'État ;
- ✓ les règles qui nécessitent des adaptations pour prendre en considération les spécificités de l'État (présentation des états financiers etc.) ;
- ✓ les règles créées pour la comptabilisation d'opérations spécifiques pour lesquelles il n'existe pas de règles dans les référentiels et standards précis (absence de capital, fonctions d'intervention sociale etc.).

1.4- LES MODALITES DE PASSAGE DE LA COMPTABILITE BUDGETAIRE A LA COMPTABILITE GENERALE

Directive relative aux lois de finances

Suivant les dispositions de l'article 64 de la directive relative aux lois de finances, « l'Etat tient une comptabilité budgétaire destinée à vérifier le respect par le gouvernement de l'autorisation parlementaire et une comptabilité générale destinée à mesurer l'évolution du patrimoine de l'Etat.

Les comptes de l'Etat comprennent les résultats de la comptabilité budgétaire et ceux de la comptabilité générale : ils doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de l'exécution du budget et de l'évolution du patrimoine de l'Etat... »

L'article 65 de la même directive détermine le fait générateur des écritures de comptabilité budgétaire :

1. « Les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public ; en outre, les Etats peuvent tenir une comptabilité budgétaire auxiliaire des liquidations et des émissions des recettes.

2. Les dépenses sont prises en compte, successivement au moment de leur engagement puis de leur paiement, au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont engagées par les ordonnateurs puis payées par les comptables publics ; en outre, les Etats peuvent tenir une comptabilité budgétaire auxiliaire des liquidations et des ordonnancements des dépenses. Toutes les dépenses doivent être imputées sur les crédits de l'année considérée, quelle que soit la date de la créance... »

Directive relative au RGCP

L'article 73 dispose : « La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat en recettes et en dépenses et conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget.

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

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

Suivant les dispositions de l'article 74 : « la comptabilité budgétaire est renseignée dans la phase administrative par les ordonnateurs et dans la phase comptable par les comptables publics des opérations de recettes et de dépenses. Elle doit permettre de fournir la situation d'exécution du budget par ministère et par programme... »

L'article article 75 précise : « Les comptes générés par la comptabilité budgétaire sont constitués des comptes administratifs établis par les ordonnateurs et consolidés par le ministre chargé des finances, appuyés des états de développement de recettes budgétaires et des états de développement des dépenses budgétaires établis par les comptables principaux consolidés par l'Agent comptable central du Trésor ou le comptable supérieur compétent.

Les sources d'informations nécessaires à la tenue de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'Etat proviennent principalement de l'exécution du budget de l'Etat. L'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale de l'Etat est donc indispensable à la production des informations utiles aux autorités de contrôle et de gestion.

Les deux types de comptabilités doivent coexister dans un même système intégré d'information, même si chacune d'elles doit garder l'autonomie de ses règles de gestion.

**II- PRESENTATION ARTICLE PAR ARTICLE DE
LA DIRECTIVE N° 03/11-UEAC-195-CM-22
RELATIF AU PLAN COMPTABLE DE L'ÉTAT
(PCE-CEMAC)**

CHAPITRE PREMIER: DES DISPOSITIONS GENERALES

Article 1^{er}

La présente Directive détermine l'objet de la comptabilité générale de l'Etat, les normes, règles, les procédures relatives à sa tenue, à la production des comptes et états financiers de l'Etat.

Suivant l'article 72 de la directive n° 02/11-UEAC-190-CM-22 relative au règlement général sur la comptabilité publique, la comptabilité de l'Etat contient quatre types de comptabilités, à savoir : la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale, la comptabilité d'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes et une comptabilité des matières, valeurs et titres. Chacune de ces comptabilités s'applique à des matières qui répondent à des principes et règles de gestion spécifiques avec un référentiel comptable propre.

L'article premier de la directive n° 03/11-UEAC-195-CM-22 relative au plan comptable de l'Etat détermine le type de comptabilité à laquelle s'appliquent ses dispositions : la comptabilité générale de l'Etat. il énonce le contenu de la directive, celui de préciser les règles juridiques qui assurent la bonne tenue de cette comptabilité et sa finalité : la production des comptes et des états financiers de l'Etat en vue de l'information des autorités de gestion et contrôle.

Article 2

La comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Elle est tenue en partie double sur la base du plan comptable général. Les comptables publics sont chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat dans le respect des principes et règles de la profession comptable. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

L'article 2 de la directive comprend trois paragraphes dont le premier précise cette fois-ci la matière à laquelle s'applique la comptabilité générale : le patrimoine de l'Etat. La notion de patrimoine suppose l'existence d'une personne physique ou morale qui seule peut posséder un patrimoine c'est-à-dire des biens et des dettes (ou des droits et obligations). L'Etat est une personne morale qui possède des biens et des dettes dont il importe de connaître l'existence afin de mieux les suivre et de les gérer. La comptabilité générale est le principal l'outil de gestion qui permet l'atteinte de cet objectif.

Pour y arriver, le deuxième paragraphe énonce le principe fondateur de la "construction" et de la tenue de la comptabilité générale : « le principe de la constatation des droits et obligations » ; et précise les modalités de son application dans cette comptabilité. En effet, « les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. » C'est-à-dire les flux ou transactions économiques qui créent des droits ou donnent naissance aux obligations de l'Etat, doivent être décrits dans sa comptabilité générale au moment où ils sont connus sans qu'il y ait lieu de savoir si ils ont donné lieu à des sorties ou à des rentrées de trésorerie ou de se préoccuper du moment où cette sortie ou cette rentrée de trésorerie aura lieu.

La comptabilité générale est tenue suivant le « principe de la partie double » c'est-à-dire que c'est-à-dire que lorsqu'un ou plusieurs compte(s) est ou sont débité (s), un ou plusieurs compte(s) est ou sont crédité (s) de même montant. Ce qui assure la cohérence et l'équilibre tant au niveau des comptes qu'au niveau des documents comptables et un meilleur contrôle de la gestion.

Article 3

La comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes internationales reconnues, notamment le Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires ou système OHADA en abrégé, les normes comptables internationales applicables pour le secteur public ou IPSAS en abrégé et le manuel de statistiques des finances publiques du Fonds Monétaire International.

La comptabilité générale de l'Etat est mise en œuvre à travers le Plan Comptable de l'Etat-CEMAC (PCE-CEMAC) annexé à la présente Directive.

La comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes comptables internationales. Les normes visées sont les normes comptables applicables au secteur privé. En raison des spécificités de l'Etat, toutes les normes d'entreprises ne peuvent s'appliquer intégralement à l'Etat. C'est pourquoi le mot « inspire » est important dans la disposition de l'article 3. Toutefois, les normes d'entreprise qui assurent la sincérité, la fiabilité et la transparence des comptes et des états financiers sont également bonnes pour l'Etat.

Ces sources d'inspiration sont citées : il s'agit du Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires ou système OHADA en abrégé, les normes comptables internationales applicables pour le secteur public ou IPSAS en abrégé et le manuel de statistiques des finances publiques du Fonds Monétaire International.

Les Etats membres de la CEMAC, pris isolément ne doivent pas établir leurs propres normes au point de s'écarter de la politique d'harmonisation et de surveillance multilatérale mise en œuvre dans la communauté. Il revient aux instances de la CEMAC de proposer au comité de normalisation comptable de la communauté des projets de normes en fonction des évolutions intervenues au plan international.

Le plan comptable prévu et annexé à la directive constitue le cadre minimum auquel doivent se soumettre les Etats membres de la CEMAC.

Article 4

Les normes comptables constituent l'ensemble des principes, règles, méthodes et critères uniformisés et reconnus sur le plan international, aux fins de garantir la transparence, la régularité, la sincérité des comptes et de s'assurer qu'ils donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité considérée.

Les normes comptables définies par la présente directive sont précisées par l'Autorité Supérieure en charge de la normalisation comptable du secteur public en zone CEMAC.

L'article 4 définit la notion de « norme comptable » et précise l'instance en charge d'apporter des clarifications pour que le contenu d'une norme donne lieu à plusieurs formes d'interprétation. Il s'agit de l'Autorité Supérieure en charge de la normalisation comptable du secteur public en zone CEMAC.

CHAPITRE II : DES PRINCIPES COMPTABLES

Article 5

Les principes comptables énoncés dans la présente directive sont :

- le principe de la constatation des droits et obligations ;
- le principe de l'arrêté périodique des écritures, des comptes et états financiers ;
- le principe de la transparence ;
- le principe de permanence dans la terminologie et dans les méthodes ;
- les principes de sécurité, de pérennité et d'irréversibilité de l'information comptable ;
- le principe de la continuité de l'exploitation ;
- le principe de prudence ;
- le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture.

La tenue de la comptabilité générale repose sur une multitude de principes qu'il serait difficile de vouloir en fournir une liste exhaustive dans un référentiel comptable (cadre conceptuel).

L'article 5 regroupe les principes comptables retenus par la directive comme essentiels pour assurer la bonne tenue de la comptabilité générale de l'Etat en vue de garantir la fiabilité de l'information sur l'exécution du budget et la sincérité des comptes. Les principes comptables forment le socle du référentiel comptable. Ils sont définis comme des objectifs, hypothèses, contraintes, règles qui gouvernent la tenue de la comptabilité. La portée de chacun de ces huit (8) principes est développée dans les commentaires ci-dessous.

Article 6

La comptabilité générale de l'Etat est une comptabilité patrimoniale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Le premier paragraphe reprend en partie les dispositions de l'article 2 qui a fait l'objet de commentaires claires en ses paragraphes 1 et 2.

Le moment d'application du principe est fonction de la nature de chaque opération financière exécutée par l'Etat. L'opération peut être enregistrée :

- 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 que ces droits et obligations 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).

Les règles que les comptables publics peuvent être amenés appliquées dans le cadre de la tenue de la comptabilité patrimoniale doivent tenir compte de la particularité de l'Etat dont les activités ne visent pas les mêmes finalités que le secteur privé, tant du point de vue de sa mission, de son activité que son mode de gestion

Article 7

Le compte général de l'Etat comprenant la balance générale et les états financiers est arrêté à la fin de chaque exercice et déposé au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle au titre de laquelle il est établi.

Les corrections demandées par la Cour des comptes dans le cadre de la procédure de certification prévue à l'article 78 de la directive relative au règlement général sur la comptabilité publique peuvent être imputées sur l'exercice précédent jusqu'au 31 mai suivant, après la fin de l'année au titre de laquelle le compte général de l'Etat est établi.

L'exercice coïncide avec l'année civile. Toutefois, les écritures comptables sont également arrêtées par journée, par décade, par mois et par trimestre.

Le premier paragraphe de l'article 7 détermine la liste des documents comptables et financiers à produire pour l'information des autorités de gestion et de contrôle, la date obligatoire de leur arrêté et celle de leur dépôt. Ces documents appelés compte général de l'Etat (CGE) sont constitués de la balance générale des comptes de l'Etat et des états financiers. Le CGE ne doit pas contenir des opérations financières de l'Etat au-delà de celles qui sont connues au titre de l'exercice pour le compte duquel ils sont établis. Son dépôt à la juridiction des comptes de l'Etat doit intervenir au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle au titre de laquelle il est établi.

Le deuxième paragraphe de l'article 7 apporte une précision importante. Dès lors que le CGE est arrêté par le Ministre en charge des finances et transmis à la juridiction des comptes, plus aucune autorité de gestion, y compris le ministre lui-même, ne peut modifier ledit compte. Seule la juridiction des comptes peut demander au ministre de faire faire les modifications qu'elle juge indispensable à garantir la sincérité des comptes publics dans le cadre de sa mission de certification. Pour ce faire, la juridiction des comptes dispose, elle-même, de deux (2) mois à compter du 1^{er} avril de l'année suivant celle au titre de laquelle le CGE est établi pour demander ces corrections.

Encadré : QU'EST-CE QUE LA CERTIFICATION DES COMPTES

La certification est une mission d'audit externe des comptes qui consiste à exprimer une opinion sur la conformité des comptes par rapport au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur leur sincérité, ce qui la distingue de la vérification. Cela donne au Parlement et aux ministères une assurance supplémentaire de disposer d'une comptabilité générale fiable. Le certificateur peut exprimer quatre types d'opinion :

- **certification sans réserve** : il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées ; le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications.
- **certification avec réserves** : le certificateur a identifié des limitations ou désaccords, mais ceux-ci ne sont pas suffisants pour l'empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes.
- **impossibilité de certifier** : le certificateur indique que l'accumulation d'insuffisances est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion.
- **refus de certification** : dans ce cas, les insuffisances et désaccords sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'État.

Le troisième paragraphe de l'article 7 définit la notion « d'exercice ». L'exercice correspond à l'année civile ; c'est-à-dire qu'il court du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année. Dans cette période, les documents constitutifs du CGE doivent également être arrêtés et produits en infra-annuel.

Article 8

Les opérations d'exécution de la loi de finances sont enregistrées en comptabilité générale au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de décaissement.

L'exécution de la loi de finances met en œuvre deux catégories d'opérations : les opérations budgétaires et les opérations de trésorerie.

Les opérations budgétaires comprennent les opérations d'exécution des dépenses et des recettes budgétaires.

Les opérations de trésorerie et de financement comprennent tous les mouvements de numéraires, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts, de comptes courants et de comptes de créances et de dettes à court, moyen et long termes, les recettes de cession d'actif.

Les opérations budgétaires vont impactées deux types de comptabilités qu'il ne faut pas confondre : la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. L'exercice c'est-à-dire l'année où ces deux comptabilités sont impactées par la même opération budgétaire peut ne pas être la coïncider même si souvent elle est la même. L'objet de l'article 8 est d'amener les techniciens de la comptabilité publique à bien comprendre cette subtilité due au fait que les deux comptabilités n'ont pas les mêmes finalités.

L'exercice de rattachement des opérations d'exécution du budget en comptabilité générale de l'Etat est celui au cours duquel les droits et obligations sont nés et reconnus par l'Etat. Par convention, cet exercice ou année au cours duquel les droits et obligations sont considérés comme nés et reconnus par l'Etat correspond nécessairement à celui au cours duquel les biens et services sont livrés et certifiés par ses agents commis.

Par contre, la comptabilité budgétaire peut être impactée avant l'exercice au cours duquel les biens et services sont livrés et certifiés par l'Etat. C'est le cas d'un engagement (première dimension du budget fondée sur l'autorisation d'engager l'Etat) pris pour la construction d'un immeuble sur les crédits budgétaires de l'année N mais le date de livraison chevauche sur l'année N+1.

Dans l'hypothèse ci-dessus, la comptabilité budgétaire va enregistrer l'engagement en année N, alors que la comptabilité générale constatera l'entrée de la construction dans le patrimoine c'est-à-dire au bilan en année N+1 (liquidation de la facture fournisseur).

Enfin, les deux comptabilités seront simultanément impactées au moment du règlement du fournisseur. Cette opération de règlement est une opération de trésorerie parce que donnant lieu à la sortie de liquidité (deuxième dimension du budget fondée sur l'autorisation de payer) qui même temps réduit le patrimoine financier de l'Etat (comptabilité générale). C'est pourquoi, l'exercice de rattachement des opérations de trésorerie est celui au cours duquel, soit les droits et obligations nés et connus du fait des engagements budgétaires sont éteints (entrée ou sortie de liquidité, compensation etc.), soit du fait de la mutation entre deux postes de bilan (cas de recettes encaissées suite à une cession d'actif).

Exemple de comptabilisation d'une opération de dépenses d'acquisition d'un actif non financier :

L'Etat de GOUIMAN décide de construire un nouveau siège du Ministère de la défense dans la capitale DENANI au titre du budget de l'année N. Le marché est signé et notifié à l'entreprise adjudicataire le 15 octobre de l'année N. Le délai d'exécution du marché est de onze (11) mois. Le premier décompte établi par l'entreprise est accepté et liquidé par l'Administration le 15 avril de l'année N+1. L'ordonnancement du décompte est émis le 05 mai de l'année N+1. Le comptable assignataire en est saisi le 15 mai ; il vise le paiement le 25 mai et règle le créancier le 30 mai.

Décrivez les différentes étapes de traitement comptable de cette opération de l'engagement au paiement du 1er décompte des travaux.

SOLUTION :

En année N, les opérations suivantes sont passées :

En comptabilité budgétaire : l'engagement juridique intervenu sur la base du fait générateur (signature et notification du marché) est enregistré au titre de l'Exercice N. Il consomme l'autorisation d'engagement.

Aucun service fait n'ayant été constaté avant la clôture de l'exercice N, aucune liquidation, aucun ordonnancement et aucun paiement ne pouvaient intervenir au titre de cette année où l'autorisation de construire un nouveau siège au profit de la Cour d'appel de la capitale NORMA, a été donnée.

La comptabilité budgétaire de l'année N retrace au titre de la situation d'exécution du budget l'engagement juridique pris par l'Etat c'est-à-dire l'obligation créée de laquelle résultera une charge.

En comptabilité générale de l'Etat, aucune opération n'est enregistrée au titre de l'exercice N.

En année N+1, les opérations suivantes sont passées :

Les crédits de paiement associés à l'engagement juridique pris en année N sont reportés conformément aux dispositions légales, en vue de la poursuite des travaux et du paiement de la charge qui résultera de l'engagement pris l'année dernière, ou, si ce report n'a pas été possible, de nouveaux crédits ont été ouverts en année N+1 pour solder les engagements non payés de l'année N.

La comptabilité budgétaire de l'année N+1 retrace :

- le montant liquidé au titre de l'engagement pris le 15 avril, mais il ne consomme pas de crédit de paiement;
- le montant de l'ordonnancement émis le 05 mai, et consomme le crédit de paiement ;
- le montant du règlement est renseigné par le comptable public le 30 mai dans la comptabilité auxiliaire de la dépense.

La comptabilité générale de l'Etat de l'année N+1 retrace :

- le 15 avril le fait générateur « la liquidation » :
 - débit au compte de la classe 2
 - crédit au compte de la classe 4

- le 30 mai le règlement du créancier de l'Etat :
 - débit au compte de la classe 4
 - crédit au compte de la classe 5
 -

En résumé :

- l'engagement pris par l'Etat en année N est retracé en comptabilité budgétaire au cours de l'année N pour le montant total du marché signé ;
- la dette de l'Etat est retracée en comptabilité générale de l'Etat au cours de l'année N+1 pour le montant du décompte liquidé, et ordonnancé ;
- au cours de l'année N+1, on constate que le moment d'enregistrement de la « liquidation » est le même aussi bien en comptabilité générale de l'Etat qu'en comptabilité budgétaire ; mais la signification de cette étape n'est pas la même. La comptabilité générale de l'Etat traduit le montant du service fait et fournit l'information financière relative à la dette de l'Etat vis-à-vis de l'entrepreneur. La comptabilité budgétaire décrit le montant des engagements liquidés et fournit l'information sur les engagements non encore exécutés ;
- enfin, le règlement de la dépense est retracé uniquement en comptabilité générale de l'Etat. Toutefois, le système d'information financière de l'Etat doit permettre de renseigner la comptabilité budgétaire de l'année N+1 du paiement intervenu de cette même année. C'est l'objet de la comptabilité budgétaire du comptable encore appelée comptabilité auxiliaire des dépenses (CAD), en sa qualité de l'un des acteurs chargé de l'exécution du budget.

Article 9

Les produits correspondant aux recettes encaissées après émission de titres de perception sont enregistrés en comptabilité générale au moment de la prise en charge des rôles, états de liquidation ou ordres de recette par le comptable principal.

Ceux relatifs aux recettes encaissées sans émission préalable de titres de perception sont enregistrés en comptabilité générale au moment de leur versement. Toutefois, l'ensemble des recettes perçues au comptant doit faire l'objet d'émission de titres de régularisation.

Il existe deux modes de perception des recettes budgétaires : les recettes perçues après réception par le comptable d'un ordre écrit à lui donner par l'ordonnateur et les celles encaissées sans réception d'un ordre préalable.

L'ordre de percevoir la créance de l'Etat est matérialisé par des rôles, états de liquidation ou ordres de recette. Dans ce cas, la date de comptabilisation de la créance de l'Etat est celle du jour où la comptable certifie avoir reçu et pris en charge ces rôles, états de liquidation ou ordres de recette. Peu importe la date du jour où la créance sera effectivement encaissée au profit de l'Etat.

S'agissant des recettes encaissées sans un ordre préalable de perception, la date comptabilisation est celle du jour d'encaissement de la recette. Ici la date de constatation des droits coïncide avec celle du jour où le compte de trésorerie est impacté.

Enfin, l'exécution budgétaire est fondée sur une dimension importance, celle de l'autorisation préalable. Celle pourquoi, le comptable public ne peut agir, dans la chaîne de l'exécution budgétaire, sans un ordre préalable. Dans le cas où les lois et règlements l'y autorisent, il doit rendre compte des recettes encaissées sans l'ordre préalable et demander un ordre de régularisation. C'est le sens de la dernière phrase du second paragraphe de l'article 9 en matière d'exécution des recettes.

Article 10

Les charges correspondant aux dépenses engagées sont enregistrées en comptabilité générale au moment de la liquidation.

Celles relatives aux dépenses sans ordonnancement préalable sont enregistrées au moment du paiement. Elles doivent faire l'objet d'émission de titres de régularisation.

Les opérations d'exécution du budget (principale partie des opérations d'exécution de la loi de finances) génèrent des droits et obligations qui affectent en plus ou en moins le patrimoine de l'Etat au cours de l'exercice.

En matière de dépenses budgétaires, l'article 10 pose le principe général en disposant que le moment de comptabilisation des charges consécutives à l'exécution de la dépense celui de la liquidation, c'est-à-dire la date du jour où l'administration reconnaît avoir pris possession du bien par « la certification du service fait ».

En matière de dépenses budgétaires le fait générateur n'est pas constitué que de prestations donnant lieu à « service fait », l'Etat est également un assureur social dont l'activité donne également à des transferts de toute nature. En fonction de la nature de la dépense, la détermination du moment du fait générateur peut être plus ou moins subtile. La troisième partie du guide sur les normes comptables précisent et clarifient ces subtilités.

Tout comme les recettes perçues sans émission préalable de titre, il existe des dépenses qui peuvent être payées sans ordre préalable. Ici la date de constatation des obligations de l'Etat coïncide avec celle du jour de son extinction (sortie de trésorerie). Le comptable public devrait demander des ordonnances de régularisation sans délai.

Article 11

Toute opération enregistrée au débit d'un compte est portée au crédit d'un ou de plusieurs autres comptes pour un montant équivalent. Inversement, toute opération enregistrée au crédit d'un compte est portée au débit d'un ou de plusieurs autres comptes pour un même montant.

Les comptes de l'actif du bilan et les comptes de charges sont des emplois augmentant par enregistrement au débit et diminuant par enregistrement au crédit. De même, les comptes du passif du bilan et les comptes de produits sont des ressources augmentant par enregistrement au crédit et diminuant par enregistrement au débit.

L'article 11 développe un principe comptable universellement connu : « **le principe de la partie double** » déjà rappelé à l'article 2.

Il énonce le mode de fonctionnement des comptes. Ce qui assure la cohérence et l'équilibre tant au niveau des comptes qu'au niveau des documents comptables et un meilleur contrôle de la gestion.

La connaissance des modalités de fonctionnement des comptes permet une meilleure appréciation du sens de leur solde. Elle oriente efficacement le comptable quant au traitement et redressement à opérer en cas d'erreur avérée dans les imputations comptables.

Article 12

La comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de la transparence. Elle fournit une description régulière et sincère et donne une image fidèle des événements, opérations et situations se rapportant à l'exercice.

Cet article pose le **principe de la transparence** qui veut que l'information financière soit fournie de façon régulière et sincère. Une information financière transparente doit également être claire, précise et loyale.

Une information adéquate est une information pertinente. Elle doit permettre aux utilisateurs des états financiers de mieux évaluer les événements passés, présents ou futurs.

Une information régulière est établie selon les règles et procédures contenues dans un référentiel. Cependant, lorsque le respect des règles et procédures ne suffit pas à donner une image fidèle de la réalité des événements inscrits dans les comptes, les informations complémentaires doivent être fournies dans l'état annexé. De plus, si dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle ou procédure peut fausser cette image, il doit y être dérogé. Cette dérogation doit également être mentionnée et motivée dans l'état annexé.

Exemple : C'est le cas d'un immeuble appartenant à l'Etat et loué à une société privée depuis une dizaine d'année. Il décide d'en transférer le contrôle à une entité tierce dans le cadre de sa politique de concession d'un service public. La décision de transfert est signée le 30 mars de l'année N. La remise matérielle de l'immeuble est intervenue le 2 janvier de l'année N+1. Par application de la règle, la date de sortie de l'immeuble du bilan de l'Etat est le 30 mars de l'année N. Mais étant entendu que l'Etat a pu profiter des loyers pendant neuf mois supplémentaires, la date sortie effective à constater dans les états financiers doit être celle du 02 janvier de l'année N+1.

La sincérité implique que les règles et procédures doivent être respectées et appliquées de manière à décrire de bonne foi la connaissance que les responsables en charge de l'établissement des comptes ont de l'importance relative des événements saisis.

Une information claire et précise est une information intelligible, immédiatement compréhensible pour des utilisateurs ayant une connaissance raisonnable de la comptabilité.

Une information complète est une information exhaustive. Le souci d'exhaustivité doit être articulé avec celui d'une information adéquate, sincère, claire et précise pour éviter de fournir aux utilisateurs des détails inutiles pour comprendre la situation financière de l'Etat.

Article 13

La comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de permanence dans la terminologie et dans les méthodes utilisées pour retracer les événements, opérations et situations comptables. Les méthodes comptables n'ont pas à subir de modifications dès lors que l'Etat n'enregistre pas un changement substantiel ou exceptionnel de son activité.

Les informations comptables doivent respecter les mêmes règles et procédures d'un exercice à un autre pour l'établissement des états financiers en vue d'assurer la comparabilité de l'information dans le temps et dans l'espace. **Le principe de la permanence des méthodes** permet d'assurer également la cohérence des comptes, en vue de favoriser les comparaisons au cours des périodes successives. Tout changement de méthode doit être signalé dans l'état annexé. Le changement de méthode est même nécessaire s'il concourt à présenter une image fidèle des états financiers.

Article 14

La comptabilité générale de l'Etat respecte les principes de sécurité, de pérennité et d'irréversibilité de l'information comptable. La protection des transactions et la sauvegarde des droits et obligations de l'Etat vis-à-vis des tiers doivent être assurées. A cet effet, l'information comptable doit être bien conservée, disponible pour être mise à disposition en temps opportun, et ne pas subir de modification après l'approbation des comptes annuels.

L'article 14 énonce les principes de sécurité, de pérennité, et d'irréversibilité.

La comptabilité doit permettre d'assurer la protection des transactions et la sauvegarde des droits et obligations de l'Etat vis-à-vis des tiers. Dans ce but, l'information comptable doit être bien conservée, disponible pour être mise à disposition en temps opportun, et ne pas subir de modification après l'approbation des comptes annuels.

L'article renvoie aussi à la question de la conservation des pièces justificatives des opérations comptables. En cela, les services comptables doivent être dotés des infrastructures et équipements adéquats pour la conservation des archives comptables dans les formes et délais requis.

Article 15

La comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de la continuité de l'exploitation. Les évaluations et les prévisions sont faites dans l'hypothèse que le fonctionnement de l'Etat continuera dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui.

Le principe de la continuité de l'exploitation signifie que les évaluations et les prévisions sont faites dans l'hypothèse que le fonctionnement de l'Etat continuera dans les mêmes conditions qu'aujourd'hui, jusqu'à l'achèvement des projets en cours ou de l'utilisation des biens en cours. Lorsque la continuité d'un projet, de l'utilisation d'un bien ou d'un ensemble de biens est compromis l'évaluation du projet, du bien de l'ensemble doit être reconsidérée.

Article 16

La comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de prudence. La prudence est l'appréciation raisonnable des événements et opérations afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'exercice. Ce principe de prudence préside en particulier au calcul des provisions. Toute information, d'importance significative, disponible au moment de l'établissement des comptes, sans exception, doit être prise en compte pour leur établissement.

L'article 14 énonce le principe de la prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des événements et opérations afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'exercice.

La règle de prudence doit être observée, à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice. Les responsables en charge de la tenue de la comptabilité de l'Etat doivent agir conformément aux règles et procédures en vigueur en les appliquant de bonne foi. Pour ce faire, ils doivent mettre en place des procédures de contrôle interne indispensables à la connaissance qu'ils doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des événements, opérations et situations liés à l'activité de l'Etat.

En application de la règle de prudence, les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués, les passifs et les charges ne doivent pas être sous évalués.

Article 17

La comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture : le bilan détaillé d'ouverture d'un exercice doit correspondre exactement au bilan détaillé de clôture de l'exercice précédent.

L'intangibilité du bilan signifie que le bilan d'ouverture doit correspondre au bilan de clôture de l'Etat. Les modalités d'application de ce principe aux états financier sont précisées à l'article.

Article 18

Toute procédure comptable, tout système informatique comptable doit respecter les principes comptables visés aux articles 5 à 16 de la présente Directive.

Les Etats membres prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la qualité des procédures comptables. Celles-ci doivent être cohérentes, pertinentes et fiables.

Les principes établis de l'article 5 à 17 concourent à assurer la cohérence et la pertinence de la comptabilité. L'article 18 rappelle leur importance. C'est pourquoi toute procédure, tout système d'information doit être établi dans le respect desdits principes.

CHAPITRE III : DU CADRE COMPTABLE

Article 19

Les comptes du PCE-CEMAC sont regroupés par catégories homogènes dénommées classes qui comprennent :

- cinq (05) classes de comptes de bilan, numérotées de 1 à 5 ;
- deux (02) classes de comptes de gestion, numérotées 6 et 7 ;
- une (01) classe de comptes des engagements hors bilan, numérotée 8.

L'article 19 fixe la structure du cadre comptable de l'Etat CEMAC qui est harmonisée avec celle du plan comptable du secteur privé SYSCOHADA. La communication entre les spécialistes de la comptabilité des deux secteurs se trouve améliorée.

L'agrégation des données financières de l'Etat et celles des entités du secteur privé dans la comptabilité nationale est facilitée dans la mesure où les travaux de retraitement des informations financières de l'Etat sont réduits. L'utilisation de la classe 8 reste spécifique. Dans le SYSCOHADA, la classe 8 permet de retracer les opérations « hors activités normales ». Par contre, l'Etat utilise la classe 8 pour suivre ses engagements hors bilan.

Article 20

La codification des comptes du PCE-CEMAC est fondée sur le principe de la décimalisation. Chaque classe est subdivisée en comptes identifiés par un numéro et un intitulé.

La codification de base des comptes d'imputation retenue dans la présente Directive, est limitée à quatre (04) chiffres au maximum :

- les comptes principaux à deux (02) chiffres ;
- les comptes divisionnaires à trois (03) chiffres ;
- les comptes d'imputation de base à quatre (04) chiffres.

La liste par classe des comptes divisionnaires ou d'imputation de base obligatoire figure en annexe de la présente directive.

Le PCE-CEMAC peut être complété par des codes nationaux établis en fonction des besoins des Etats membres en respectant la codification de base les principes de décimalisation des comptes.

La finalité des dispositions de l'article 20 est l'amélioration de la surveillance multilatérale au sein de la zone CEMAC. Pour faciliter la comparaison des données financières entre les Etats membres de la zone CEMAC, le respect par chaque Etat d'un niveau minimum de codification des comptes est nécessaire. Pour l'atteinte de l'objectif visé, le niveau minimum est fixé à 4 chiffres pour le compte d'imputation élémentaire. La codification et l'intitulé des comptes jusqu'à ce niveau, doivent être identiques d'un Etat à un autre. Au-delà, chaque Etat reste libre de compléter la codification du PCE-CEMAC pour tenir compte de ses besoins d'informations au plan national tout en respectant la racine prédéfinie.

Article 21

Les documents comptables dont la tenue est obligatoire sont :

- le livre-journal, dans lequel sont enregistrées chronologiquement les opérations de l'exercice visées à l'article 25 de la présente Directive ;
- le grand-livre, constitué par l'ensemble des comptes ;
- la balance générale des comptes de l'Etat, état récapitulatif faisant apparaître pour chaque compte le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs ou créditeurs et le solde débiteur ou le solde créditeur à la date considérée ;
- le livre d'inventaire constitué du bilan, du compte de résultat et du résumé des flux de gestion internes.

En fonction des besoins et de l'organisation administrative des Etats membres, des journaux et livres auxiliaires peuvent être tenus afin de faciliter l'établissement du livre-journal et du grand-livre. Dans ce cas, les données des documents auxiliaires sont centralisées au moins chaque décade dans le journal ou le grand-livre.

Toutes les opérations enregistrées dans les documents comptables doivent être appuyées des pièces justificatives afférentes.

Cet article fixe la liste des documents comptables qui doivent obligatoirement être tenus. Il s'agit :

- du livre journal qui contient les écritures qui sont enregistrées opération par opération et au jour le jour. Il est la base de la tenue de la comptabilité. Pour chaque opération, il précise la date, l'origine, l'objet, l'imputation, le numéro de la pièce justificative et le mode de paiement ou d'encaissement (les opérations de même nature faites dans un même lieu, le même jour, peuvent être récapitulées sur une seule pièce justificative) ;
- du grand livre qui est constitué par les comptes de l'Etat. On y reporte les écritures du livre journal en les retriant selon le plan comptable. Il permet de justifier les soldes de la balance générale ;
- de la balance générale des comptes qui présente la liste des comptes du PCE avec la situation de chacun d'eux : montants débits et montants crédits; soldes, débiteurs ou créditeurs.

La tenue des livres auxiliaires permet de tenir une comptabilité sur chaque compte sans avoir à les " retrier " sur le grand livre ou le livre journal. Leur tenue se fait de la même façon que le livre journal (ainsi que les éléments qui composent les écritures).

Le livre d'inventaire est en fait le rapport financier de l'Etat, qui comprend le tableau de la situation ou bilan, le compte de résultat, le tableau des amortissements et provisions et des charges et produits rattachés au titre des flux internes de gestion.

Article 22

Les documents comptables doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte. Toute correction d'erreur s'effectue exclusivement par l'inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.

L'article 22 complète le précédent.

Dans tout système comptable organisé, les documents ci-dessus cités constituent le minimum exigé.

Les documents comptables constituent la mémoire de la gestion financière de toute entité soumise à l'obligation de la tenue de la comptabilité générale.

Chaque Etat doit veiller à la mise en place d'instructions définissant les modalités de tenue des documents comptables et doit les mettre à jour de façon régulière. Ces instructions doivent traiter des questions spécifiques touchant, par exemple, à l'authentification des documents, aux périodes d'arrêté des écritures et des documents, aux contrôles périodiques de cohérence entre les documents, à la rectification des erreurs, etc.

Avec l'informatisation de la comptabilité, la qualité et la sécurité des documents comptables doivent être une préoccupation permanente des responsables.

Article 23

<p>La centralisation comptable est le mécanisme qui organise et structure la comptabilité générale de l'Etat de manière à lui donner toute son unité. Les modalités de centralisation sont précisées par les réglementations nationales.</p>
--

L'article 23 précise la finalité de l'organisation comptable qui est celle de réaliser la centralisation des comptes de l'Etat.

L'organisation administrative de la comptabilité de l'Etat est fortement déconcentrée. La tenue de la comptabilité de l'Etat est assurée par une multiplicité de comptables publics répandus sur le territoire.

Les comptes de l'Etat tenus par les divers comptables, doivent être périodiquement centralisés afin de produire la situation globale des finances de l'Etat. La période de centralisation des comptes de l'Etat doit être fixée de manière à permettre à la comptabilité de remplir efficacement sa fonction d'outil d'aide à la gestion.

Chaque Etat doit définir son propre mode d'organisation administrative de la comptabilité en visant l'efficacité et la célérité.

Cette organisation doit également permettre d'assurer la consolidation des comptes de l'Etat et des organismes publics auxquels s'appliquent les règles de la comptabilité publique.

CHAPITRE IV : DES ETATS COMPTABLES

Article 24

La balance générale des comptes est établie obligatoirement à la fin de chaque mois et en fin d'exercice.

Elle doit faire apparaître, pour chaque compte :

- le solde débiteur ou créditeur au début de l'exercice ;
- le cumul des mouvements débiteurs et le cumul des mouvements créditeurs de la période ;
- le solde débiteur ou créditeur à la date considérée.

Elle est établie à l'aide des comptes d'imputation de base, ouverts en fonction des besoins propres à chaque Etat.

L'article 14 fixe les périodes d'élaboration de la balance générale des comptes de l'Etat et en détermine la contexture.

La balance générale des comptes de l'Etat doit être obligatoirement établie suivant la périodicité régulière du mois et de l'année. Ceci n'exclut pas la possibilité de l'établir à des périodes infra-mensuelles si les besoins l'exigent.

La balance générale des comptes est un état récapitulatif obligatoire, établi à partir de l'ensemble de tous les comptes du grand-livre, qu'ils soient du bilan ou de gestion, y compris ceux qui sont soldés, et faisant apparaître pour chacun d'entre eux, les montants totaux des débits et des crédits et le solde qui peut être débiteur ou créditeur ou nul.

La balance générale des comptes est un instrument de contrôle permettant de s'assurer que le principe de la partie double a été respecté, c'est-à-dire de vérifier qu'à tout débit correspond un crédit du même montant.

La balance générale des comptes permet également à la fin de l'exercice (balance après inventaire), à partir des soldes de tous les comptes, d'établir le compte de résultat et le bilan et de vérifier par exemple que le total des soldes débiteurs des postes du bilan moins le total des soldes créditeurs est égal au résultat, qui est aussi égal à la différence entre soldes créditeurs et soldes débiteurs des comptes de produits et de charges.

L'établissement de la balance générale des comptes est obligatoire et fait partie des dispositions d'organisation comptable qui conditionnent la fiabilité des informations et des états financiers. Dans sa contexture, la balance générale doit faire apparaître pour chaque compte :

- le numéro du compte ;
- l'intitulé du compte ;
- le solde débiteur ou créditeur au début de l'exercice ;
- le cumul des mouvements débiteurs et des mouvements créditeurs de la période ;
- le solde débiteur ou créditeur à la date de production.

Article 25

Les états financiers comprennent le tableau de situation nette ou bilan ou, en attendant d'y parvenir, un état récapitulatif des actifs financiers et des passifs de l'Etat, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et l'état annexé visé à l'article 28 de la présente Directive. Ils forment un tout indissociable.

Les états financiers sont des documents de synthèse établis obligatoirement à la fin de chaque exercice pour rendre compte du patrimoine, de la situation financière et du résultat.

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

Les états financiers sont désormais prévus par la directive de 2011 relative PCE-CEMAC. Ils sont normalisés et figurent à la troisième partie par le présent guide.

Les états financiers comprennent : le tableau de situation nette ou bilan, le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie et l'état annexé.

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

Article 26

Le tableau de situation nette présente l'actif et le passif de l'Etat. Il fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actifs ;
- 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.

L'état récapitulatif des actifs financiers et des passifs fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : les prêts et participations, la trésorerie et les comptes de régularisation correspondants ;
- 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.

L'article 26 structure le tableau de situation nette.

Les éléments financiers regroupés dans le tableau de situation sont classés suivant un ordre spécifique à l'Etat.

Cette présentation est retenue pour mettre en relief le fait que l'Etat ne gère pas des « capitaux propres » comme dans une entreprise.

Le tableau de situation nette fait apparaître :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actifs ;
- 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.

Le tableau de situation nette présente plusieurs caractéristiques :

- le poste de trésorerie est classé en trésorerie active et en trésorerie passive ;
- la situation nette est un poste qui ne correspond pas aux capitaux propres de l'entreprise privée. L'État n'en dispose pas.

La trésorerie active ou positive 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 passive ou négative est égale aux dépôts des correspondants du Trésor.

Article 27

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 dotations aux provisions et aux amortissements sont imputées aux charges correspondantes.

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

La différence entre les produits et les charges permet de déterminer le résultat de l'exercice.

L'article 25 détermine le contenu du compte de résultat et le mode de classement de ses rubriques.

Le compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges.

Les charges sont regroupées en trois rubriques : les charges de fonctionnement, les charges d'interventions et les charges relatives aux opérations financières.

Les charges de fonctionnement sont celles qui concourent au fonctionnement courant de l'Etat. La dépense relative aux charges de fonctionnement génère une contrepartie pour l'Etat. C'est le cas lorsqu'un gestionnaire de l'administration publique achète des fournitures de bureau.

Les charges d'interventions sont celles pour lesquelles aucune contrepartie n'est offerte à l'Etat. C'est le cas des subventions et des transferts.

Les charges relatives aux opérations financières concernent les intérêts versés et frais liés à la gestion de la trésorerie. C'est la rémunération du capital argent.

Les produits sont regroupés en deux rubriques : les produits fiscaux et les autres produits. Les produits fiscaux sont relatifs à l'exercice de la souveraineté. Il s'agit des prélèvements obligatoires sans contrepartie pour la partie versante.

Les autres produits sont constitués de la rémunération des services et prestations fournis par l'Etat.

Article 28

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'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.

L'article 28 détermine les éléments constitutifs du tableau des flux de trésorerie et les agrégats qu'il permet de calculer. Ces éléments et agrégats sont :

- les flux de trésorerie liés à l'activité ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations de d'investissement ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations de financement ;
- la variation de trésorerie.

Les flux de trésorerie sont des opérations qui ont une incidence directe sur les liquidités de l'Etat.

Les flux de trésorerie liés à l'activité sont constitués des encaissements et des décaissements relatifs au fonctionnement de l'Etat. Il s'agit des recettes encaissées sur les produits et les dépenses décaissées sur les charges de fonctionnement.

Les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement sont relatifs aux recettes encaissées sur les produits de cession des actifs immobilisés et aux décaissements consécutifs aux acquisitions de biens immobilisés.

Les flux de trésorerie liés aux opérations de financement sont ceux relatifs aux recettes de financement encaissées et aux dépenses de remboursement décaissées.

L'excédent de trésorerie définitif est le solde des liquidités dégagé par les opérations budgétaires et de trésorerie de l'Etat au cours d'une période donnée. Il mesure les ressources de trésorerie effectives et non les ressources potentielles : recettes encaissées sur les produits fiscaux et non fiscaux, dépenses décaissées sur les charges de fonctionnement, d'interventions et charges financières, recettes de financement encaissées et dépenses de remboursement des dettes à court, moyen et long termes.

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 aucune incidence directe sur la trésorerie (amortissements, provisions notamment) 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 de disponibilités de la classe 5 au début de l'exercice et le solde de ces mêmes comptes à la fin de l'exercice.

Article 29

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 de modification des normes comptables, destinée à fournir une information sincère, entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé.

Le récapitulatif des informations qui doivent figurer dans l'état annexé est joint au présent guide.

Article 30

Les états comptables et financiers sont soumis au respect des dispositions ci-après :

- la balance d'entrée et/ou le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre à la balance de sortie et/ou le bilan de clôture de l'exercice précédent ;
- toute compensation entre postes d'actif et postes de passif dans le bilan ou entre postes de charges et postes de produits dans le compte de résultat est interdite ;
- la présentation des états comptables et financiers est identique d'un exercice à l'autre;
- chacun des postes des états comptables et financiers doit comporter le code relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

L'article 30 renforce les principes d'intangibilité du bilan d'ouverture et de permanence des méthodes, et y ajoutent **la règle de non-compensation**.

La transparence des comptes implique leur exhaustivité. La compensation des écritures (compensation comptable) est une forme de non-divulgence intégrale des détails des opérations dans les comptes. Elle doit donc être évitée.

Au niveau du paiement, rien n'empêche qu'une créance et une dette soient simultanément apurées par une seule opération de paiement (compensation financière). En comptabilité, cette opération de paiement unique fera l'objet de deux couples de débit-crédit (l'un retraçant le remboursement de la créance et l'autre le paiement de la dette).

CHAPITRE V : DES MODALITES D'APPLICATION DES AMORTISSEMENTS ET DES PROVISIONS

Article 31

La tenue de la comptabilité générale de l'Etat est soumise aux règles et pratiques des amortissements et provisions.

Les amortissements et provisions sont des opérations comptables et non budgétaires à l'exception des opérations sur la dotation destinée à couvrir les défauts de remboursement ou appels en garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'avals et de garanties directement prévues par la Directive relative aux lois de finances.

L'article 31 dispose « la tenue de la comptabilité générale de l'Etat est soumise aux règles et pratiques des amortissements et provisions... ». Cette disposition vient en application du deuxième paragraphe de l'article 64 de la directive relative aux lois de finances selon lequel la comptabilité générale doit être régulière, sincère et donner une image fidèle de l'évolution du patrimoine de l'Etat.

Les amortissements et les provisions sont des opérations comptables et non budgétaires. Il n'y a pas lieu d'ouvrir des crédits au budget en vue de la constatation des charges d'amortissements et de provisions. Les charges d'amortissements et de provisions sont des opérations d'ordre constatées par le comptable public, sur la base des informations à sa disposition ou des éléments d'inventaire élaborés en relation avec le gestionnaire de l'administration publique.

Cependant, les provisions qui sont constituées pour faire face aux risques de non remboursement ou appels en garantie intervenus sur les comptes d'avances et de prêts ou de garanties et avals accordés à des organismes publics ou privés dans le cadre des politiques publiques, sont des opérations budgétaires parce que ces opérations doivent être autorisées en loi de finances.

Les cas pratiques de comptabilisation des amortissements et des provisions sont développés dans les articles ci-après.

Article 32

L'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement de la valeur des immobilisations 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.

L'amortissement consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan prédéfini.

L'article 32 définit la notion d'amortissement et précise que le coût du bien est réparti sur sa durée probable d'utilisation sur la base d'un plan préalablement établi.

Le coût d'un bien correspond à son coût d'acquisition. Le coût d'acquisition d'un actif immobilisé comprend le prix d'achat convenu entre les parties, à la date de l'opération, majoré des impôts, taxes et droits non récupérables, des frais accessoires liés à l'acquisition du bien, ou sa mise en état d'utilisation ou à son entrée en magasin. Les frais accessoires sont constitués des frais de transport, d'installation et de montage et des commissions et honoraires y afférents.

La durée probable d'utilisation d'un bien n'est pas égale à sa durée de vie. La directive ne retient pas la durée de vie comme critère de préparation du plan d'amortissement. En effet, la durée de vie d'un bien ne correspond pas nécessairement à celle pendant laquelle il procurera à son détenteur des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus. La durée probable d'utilisation d'un bien peut être inférieure ou égale à sa durée de vie.

Les amortissements s'appliquent aux immobilisations incorporelles et corporelles qui se déprécient 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.

Le tableau suivant donne à titre indicatif quelques taux usuels pratiqués en matière d'amortissement.

ELEMENTS	TAUX
Matériel informatique et logiciel	50%
Acquisitions et aménagement des sols et sous-sols ;	2 à 5%
Acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles ;	2 à 5%
Acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier.	10 à 25%

Les normes n° 3 et 4 traitent des immobilisations incorporelles et corporelles avec des cas pratiques qui permettent de mieux comprendre la pratique des amortissements.

Article 33

Sauf exception, les biens sont amortis linéairement sur leur durée probable d'utilisation.

L'article 33 détermine le mode de constatation des dépréciations des biens amortissables.

L'amortissement linéaire ou constant est le mode d'amortissement du droit commun, ce qui exclut la pratique de l'amortissement accéléré ou de l'amortissement dégressif pour l'Etat. L'amortissement annuel est égal au quotient du coût d'acquisition (ou valeur d'origine) par la durée probable d'utilisation exprimée en année. Le montant de l'amortissement d'un exercice est appelé « annuité ».

- Cas pratique de calcul des annuités d'amortissement.

Le 1er juillet de l'année N, l'Etat acquiert une machine-outil de mise sous- pli automatique des bulletins de paie de ses agents. Coût d'acquisition : 120.000.000 FCFA. Durée probable d'utilisation prévue : 6 ans.

La présentation du plan d'amortissement de la machine-outil est le suivant :

Exercice	Coût d'acquisition	Annuités	Cumul des annuités	Valeur Comptable nette
N	120.000.000	10.000.000	10.000.000	110.000.000
N+1	120.000.000	20.000.000	30.000.000	90.000.000
N+2	120.000.000	20.000.000	50.000.000	70.000.000
N+3	120.000.000	20.000.000	70.000.000	50.000.000
N+4	120.000.000	20.000.000	90.000.000	30.000.000
N+5	120.000.000	20.000.000	110.000.000	10.000.000
N+6	120.000.000	10.000.000	120.000.000	

Article 34

Lorsque l'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif est seulement probable en raison d'événements dont les effets sont jugés réversibles, il est constaté une provision pour dépréciation.

L'article 34 définit les notions de provision pour dépréciation, de charges provisionnées et leur champ d'application.

Lorsque l'amointrissement de valeur d'un élément d'actif n'est que probable c'est-à-dire qu'il existe une incertitude quant à sa réalisation, le montant de la dépréciation est constaté par une provision pour dépréciation. La provision pour dépréciation est constituée par la constatation d'une dotation aux provisions. Cette dotation aux provisions peut faire l'objet d'un ajustement par augmentation (dotation complémentaire) ou par diminution (reprise sur provision) suivant les informations à la disposition de comptable. Il est important de souligner que la directive ne distingue pas les éléments d'actif amortissable de ceux de l'actif non amortissable. Cependant, lorsque la provision pour dépréciation touche les immobilisations, il s'agit généralement des immobilisations non amortissables telles que les terrains, les participations etc.

Elles peuvent également concerner exceptionnellement les immobilisations amortissables lorsqu'il s'agit de dépréciations exceptionnelles qui ne peuvent être enregistrées aux comptes d'amortissement.

En dehors de la provision pour dépréciation, il peut être constaté une dépréciation irréversible sur ces éléments, c'est-à-dire une perte ; dans ce cas il est enregistré une charge provisionnée.

Au total, les provisions pour dépréciation concernent tous les éléments d'actif et sont réversibles.

Les charges provisionnées sont relatives aux immobilisations non amortissables, aux stocks, aux créances de l'actif circulant et à la trésorerie-actif, et sont irréversibles.

A la clôture de chaque exercice, il est constaté des provisions pour dépréciation et les charges provisionnées afin de s'assurer que le montant intégral des actifs et celui des passifs de l'État de l'exercice figurent au bilan.

Les provisions pour dépréciation et les charges provisionnées ne doivent être comptabilisées que sur la base d'une évaluation fiable.

Les provisions pour dépréciation et les charges provisionnées sont **d'ordre comptable**.

Article 35

Les amortissements et les provisions sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur brute des biens et des créances correspondantes pour donner leur valeur comptable nette.

Dans l'état annexé et par grandes catégories d'immobilisations, la présentation des amortissements et provisions pour dépréciation est la suivante :

	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (I) Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières				

La présentation des provisions pour dépréciation et charges provisionnées sur l'actif circulant est la suivante :

	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Dépréciation Charge provisionnée	Net	Net
ACTIF CIRCULANT (I) Stocks Clients et redevables Débiteurs divers Trésorerie				

Article 36

Toutes les opérations de prêts, d'avances, de garanties ou d'avals doivent faire l'objet de provisions en fonction des risques qui y sont liées.

L'article 36 rappelle l'obligation d'apprécier à chaque clôture d'exercice, les risques liés aux prêts, avances, garanties et avals consentis par l'Etat.

En cas de défaut probable de remboursement d'un prêt ou d'une avance, une provision pour dépréciation vient réduire le montant de l'actif.

En cas de mise en jeu probable d'un aval ou d'une garantie, une provision pour risques est inscrite au passif.

Ces provisions et dépréciations comptables sont distinctes de la dotation budgétaire portant sur les crédits destinés à couvrir les défauts de remboursement ou appels en garantie intervenus sur les comptes d'avances, de prêts, d'avals et de garanties, prévue à l'article 41 de la directive relative aux lois de finances. En effet, la dotation budgétaire est destinée à faire face uniquement aux risques de l'année en cours, tandis que les provisions comptables retracent des risques futurs de défaut de remboursement des échéances des avances et prêts ou de mise en jeu des garanties ou avals, quelle que soit l'année au cours de laquelle ils sont susceptibles de se matérialiser.

Article 37

Seuls les actifs dont la gestion est placée sous le contrôle de l'Etat peuvent être inscrits au bilan de l'Etat.

Cette règle s'applique en particulier aux actifs liés aux contrats de partenariat public-privé, par lesquels l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance et/ou l'exploitation d'opérations d'investissement d'intérêt public.

Chaque contrat de partenariat public-privé fait l'objet de provisions spécifiques en fonction de ses risques.

L'article 37 détermine la nature des éléments d'actif qui peuvent figurer au bilan.

Seuls les actifs placés sous le contrôle de l'Etat figurent au bilan. Cela signifie, d'une part, qu'un actif acquis grâce à des crédits budgétaires et qui ne se trouve pas sous le contrôle de l'Etat n'est pas enregistré au bilan. De même, un actif acheté par une entité tierce et qui se trouve sous le contrôle de l'Etat est comptabilisé au bilan de ce dernier.

Un actif sous le contrôle de l'Etat est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive, c'est-à-dire une ressource contrôlée susceptible de lui procurer des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus.

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. Ainsi, une route mise gratuitement à la disposition de la population est un actif de l'Etat, bien qu'elle n'engendre pas de flux de trésorerie, car elle rend un service public dont profitent ses usagers.

Les risques liés aux Partenariats Public-Privé doivent être provisionnés de la même façon que ceux liés aux garanties et avals.

CHAPITRE VI : DES REGLES DE VALORISATION DES ACTIFS DES PASSIFS ET DE DETERMINATION DU RESULTAT

Article 38

Les biens corporels et incorporels acquis avant la date de mise en vigueur de la présente directive, sont inventoriés, immatriculés, valorisés et enregistrés dans les livres suivant les modalités, méthodes et techniques à définir dans un référentiel harmonisé à l'usage des Etats membres de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale.

Les nouvelles acquisitions sont enregistrées au fur et à mesure des certifications délivrées par les ordonnateurs et des imputations données par les comptables aux comptes appropriés.

Des rapprochements contradictoires périodiques sont effectués entre les données de la comptabilité matières et celles de la comptabilité générale de l'Etat.

L'article 38 introduit une démarche méthodologique dans d'implémentation de la comptabilité patrimoine dans la gestion financière de l'Etat. Cette méthodologie, c'est-à-dire les règles et procédures suivant lesquelles la valorisation et la prise en compte des biens corporels et incorporels appartenant à l'Etat avant la mise en œuvre de la comptabilité patrimoine dans chaque Etat, sera déclinée dans un cadre référentiel qui sera le même pour tous. Ceci pour éviter la surévaluation et/ou la sous évaluation de ces biens d'un pays à un autre et garantir la cohérence et à fiabilité des états financiers en vue de rendre pertinent la politique de surveillance multinationale.

S'agissant des biens corporels et incorporels qui seront acquis après la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale, leur valeur de comptabilisation sera celle des dépenses effectuées sur la base du certificat du service fait et enregistrée par les comptables en lien avec les gestionnaires des administrations publiques.

Une cohérence entre la comptabilité matière, des valeurs et titre et la comptabilité générale doit périodiquement être effectuée en vue de garantir la sincérité et la fiabilité des informations financières sur les éléments patrimoniaux appartenant à l'Etat.

Article 39

Les actifs sont valorisés sur la base du coût historique, conformément au Système comptable OHADA.

La dette est valorisée à la valeur nominale de ses différents éléments constitutifs.

L'article 39 détermine deux règles de valorisation des actifs et dettes à leur date d'entrée dans le patrimoine : la valorisation au coût historique pour les actifs et la valeur nominale pour les dettes.

Pour les actifs, les méthodes de valorisation au coût historique diffèrent suivant leur nature :

- **les immobilisations incorporelles et corporelles** : leur coût historique correspond au coût qui a été effectivement supporté à leur entrée dans le patrimoine. Ce coût peut être (i) le coût d'acquisition pour celles qui sont acquises à titre onéreux (ii) le coût de production pour celles qui sont générées en interne par les services de l'État (iii) la valeur de marché pour celles qui ont été acquises à titre gratuit à leur entrée dans le patrimoine de l'Etat ;

- **les immobilisations financières** sont constituées des participations, des prêts et avances :
 - les participations sont valorisées soit au montant nominal des apports initiaux soit à la valeur d'équivalence pour les entités créées par l'Etat et/ou celles dont il a le contrôle (actionnaire majoritaire). La valeur d'équivalence ou coût 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.
 - le coût historique des prêts et avances correspond à leur valeur nominale de remboursement.
- **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 commissions, les frais d'entrepôts et les frais généraux rattachés, à l'exception des frais de transport, des frais de vente et les charges de personnel qui doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice.
- **les créances de l'actif circulant** : le coût historique des créances de l'actif circulant correspond au montant nominal dû à l'État par les tiers.
- **les composantes de la trésorerie** sont valorisées, à leur entrée au bilan, pour leur valeur nominale.

La dette est constituée de la dette financière, des provisions pour risques financiers et de la dette non financière :

- **la dette financière et la dette non financière** sont valorisées à leur entrée dans le patrimoine pour leur montant nominal de remboursement ;
- **les provisions pour risques financiers** sont valorisées pour leur 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.

Article 40

L'actif et le passif de l'Etat sont évalués en fin d'exercice à leurs valeurs actuelles.

La valeur de chaque élément d'actif ou de passif en fin d'exercice est comparée à sa valeur au bilan en début d'exercice ou à sa valeur d'entrée au bilan s'il y est entré au cours de l'exercice.

Si la valeur de fin d'exercice est inférieure à la valeur d'entrée, une dépréciation est constatée sous la forme d'un amortissement ou d'une provision selon qu'elle est jugée définitive ou non.

A la fin de chaque exercice, les éléments d'actif et de passif doivent être évalués afin de produire une situation financière qui donne une image fidèle du patrimoine de l'Etat.

Pour les éléments d'actif :

- les immobilisations incorporelles et corporelles amortissables sont évaluées à la fin de chaque exercice, en déduisant de leur valeur au début de l'exercice ou de leur valeur d'entrée au bilan (s'ils y sont entrés au cours de l'exercice), le montant de l'annuité d'amortissement arrêté dans un plan prédéfini. Une dotation aux amortissements est constatée au compte de charges. Toutefois, s'il est constaté, après constitution de la dotation aux amortissements, que le niveau de dépréciation d'une immobilisation amortissable est tel que sa valeur nette comptable ne reflète pas sa valeur actuelle ou réelle, une provision pour dépréciation est constatée.

C'est le cas d'une machine-outil, achetée pour être utilisée sur cinq ans et dont la capacité de production annuelle a subitement baissé d'un quart au bout de deux années. La dotation aux amortissements constatée à la fin de la deuxième année peut être complétée par une provision pour dépréciation égale à 25% de l'annuité d'amortissement s'il est établi que cette baisse de production est réversible grâce à des travaux de maintenance qui seront entrepris au cours de la troisième année d'utilisation.

- Les immobilisations incorporelles et corporelles non amortissables sont par exemple les terrains.
- les immobilisations financières :
 - Les participations de l'Etat sont évaluées, à la clôture de chaque exercice, à leurs valeurs actuelles. La valeur actuelle est comparée à la valeur d'entrée dans le patrimoine. Cette comparaison peut faire apparaître (i) une plus-value c'est-à-dire une hausse, (ii) une moins-value c'est-à-dire une baisse. Par application du principe de la prudence, la plus-value n'est pas comptabilisée (gain latent) ; par contre, la moins-value est constatée sous forme d'une provision pour dépréciation (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 provision complémentaire. La diminution fait constater une reprise sur la provision antérieurement comptabilisée ;
 - les prêts et avances sont évalués à la fin de chaque exercice à leur valeur actuelle; celle-ci étant une valeur d'estimation qui s'apprécie au regard de l'utilité de la créance pour l'État. 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 stocks, les créances de l'actif circulant et les composantes de trésorerie-actif font l'objet de dotations aux provisions si leur dépréciation n'est que probable et réversible et de charges provisionnées s'il s'agit de pertes définitives.

Article 41

A la sortie du magasin ou à l'inventaire, les biens interchangeables sont évalués selon les méthodes du premier entré premier sorti ou du coût moyen pondéré.

L'article 41 détermine le mode de gestion comptable des stocks défini par l'article 79 de la directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique, celui de l'inventaire permanent.

Cet article dispose que le suivi des biens interchangeable (également qualifiés de biens fongibles), est réalisé selon les méthodes du premier entré premier sorti ou du coût moyen pondéré.

Le choix de la méthode est laissé à l'appréciation du gestionnaire de chaque administration. Mais dès lors que l'une ou l'autre des deux méthodes est choisie, elle ne peut plus être modifiée, sous réserve d'en apporter les explications dans l'état annexé.

Suivant la méthode du « premier entré, premier sorti », les articles les plus anciens sont sortis les premiers et restent en stocks les plus récents.

Exemple :

Date	Mouvements + entrées / - sorties			Stocks		
	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
Stock initial 2/1/N				300	20	6000
15/1/N	+ 200	25	5 000	500	22	11 000
23/1/N	+ 100	24	2 400	600	22,33	13 400
28/1/N	-450	(300*20) + (150*25)	9 750	150	(50*25) + (100*24)	3 650

La méthode du « coût moyen pondéré » consiste à calculer le coût moyen pondéré des biens à chaque entrée ou à chaque période.

Exemple :

Date	Mouvements + entrées / - sorties			Stocks		
	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
Stock initial 2/1/N				300	20	6000
15/1/N	+ 200	25	5 000	500	22	11 000
23/1/N	+ 100	24	2 400	600	22,33	13 400
28/1/N	-450	22,33	10 049	150	22,33	3 351

Article 42

Les biens acquis en devises sont comptabilisés en francs CFA par conversion de leur coût en devises sur la base du cours de change à la date de la comptabilisation.

L'article 42 détermine les modalités d'enregistrement des biens acquis en devises, à la date de leur entrée dans le patrimoine pour les immobilisations ou de la constatation de la charge (liquidation de la dépense) pour un consommable.

En ce qui concerne les titres de participation, la part non libérée à la date d'entrée au bilan constitue une dette en devises qui est traitée conformément aux dispositions de l'article 43 ci-dessous.

La différence de change entre la date d'entrée dans le patrimoine de l'actif ou de constatation de la charge et la date de règlement s'analyse comme une perte ou un gain conformément aux dispositions de l'article 44 ci-après.

Article 43

Les créances et les dettes libellées en devises sont converties en francs CFA sur la base du cours de change à la date de la transaction.

Cet article fixe les modalités de traitement comptable des créances et dettes libellées en monnaies étrangères.

Trois moments sont à considérer à l'occasion du traitement de ces créances et dettes :

- à l'entrée dans le patrimoine ;
- à l'inventaire ;
- à la date d'encaissement ou de règlement.
-

A l'entrée dans le patrimoine, le cours de change est celui du jour de la transaction. La valeur obtenue correspond au coût historique d'inscription au bilan.

A l'inventaire, l'ajustement de la valeur des créances et des dettes libellés en devises est nécessaire. Cet ajustement génère souvent des écarts de conversion positifs ou négatifs. Les gains potentiels issus de cet ajustement ne doivent pas être comptabilisés pour la formation du résultat de l'exercice. Par contre, les pertes de change doivent être provisionnées.

A la date de l'encaissement ou de règlement, les gains et pertes réels sont comptabilisés.

Le relevé des taux de change retenu à la date de chacune des transactions est fourni par la banque centrale et produit dans l'état annexé.

Cas pratique

Le 20/06/N, le Ministère en charge de l'agriculture réceptionne des machines agricoles achetées pour un montant de 48.000 yens japonais (YJ), payable en trois tranches égales : versement immédiat 16.000 YJ, le reste payable les 26/12/N et 28/02/N+1.

- 20/06/N : 100FCFA = 3,30 YJ ;
- 26/12/N : 100FCFA = 3,10 YJ ;
- 31/12/N : 100FCFA = 3,15 YJ.

Solution :

1) Ecritures de constatation de l'achat des machines agricoles (20/06/N)

- Débit au compte 244 matériels et outillages techniques : 1.454.545 ;
- Crédit au compte 4022 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations non produites : 1.454.545.

Coût : $(48.000 \times 100)/3,30 = 1.454.545$.

2) Ecritures de règlement de la première tranche (20/06/N)

- Débit au compte 4022 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations non produites : 484.848
- Crédit au compte 5121 compte courant des comptaables principaux du Trésor : 484.848

Acompte : $(16.000 \times 100)/3,30 = 484.848$

3) Ecritures de règlement de la deuxième tranche (26/12/N)

- Règlement du montant dû :

- Débit au compte 4022 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations corporelles : 484.848
- Crédit au compte 5121 compte courant des comptaables principaux du Trésor : 484.848

Montant dû : $(16.000 \times 100)/3,30 = 484.848$

- Montant à régler :

- Débit au compte 676 pertes de change : 31.281
- Crédit au compte 5121 compte courant des comptaables principaux du Trésor : 31.281

Montant à régler : $(16.000 \times 100)/3,1 = 516.129$

Perte de change : $(484.848 - 516.129) = - 31\ 281$

4) Ecritures d'inventaire (31/12/N)

- Constatation de la valeur actuelle du restant dû à la clôture de l'exercice N :
 - Débit au compte 482 Ecarts de conversion - actif: 23.089
 - Crédit au compte 4022 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations non produites : 23.089

Restant dû :

- au coût d'acquisition : $(16.000 \times 100)/3,3 = 484.848$;
- au 31/12/N : $(16.000 \times 100)/3,15 = 507.937$;
- Pertes de change : $(484.848 - 507.937) = - 23.089$

- Constatation de la charge financière probable :
 - Débit au compte 679 : autres intérêts et frais financiers : 23.089
 - Crédit au compte 199 : Autres provisions pour risques à caractère financier: 23.089

N.B. : lorsque la valeur actuelle du restant dû à la clôture de l'exercice dégage un gain de change, l'écart de conversion- passif est constaté comme suit :

- Débit au compte 4022 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations non produites ;
- Crédit au compte 487 Ecarts de conversion - passif

Le gain potentiel ou latent n'est pas comptabilisé au compte de résultat.

Article 44

Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes 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.

L'article 44 précise les modalités de traitement des flux de créances ou de dettes nés et réglés en cours d'exercice.

Pour les créances de l'Etat libellés en devises sur des tiers, elles doivent avoir été constatés et encaissés au cours d'un même exercice.

De même, les obligations de l'Etat libellées en devises vis-à-vis des tiers doivent avoir été constatées et décaissées au cours d'un même exercice.

Chaque fois que les conditions ci-dessus citées sont remplies, le comptable public compare le taux de conversion des droits et obligations constatés au taux de conversion des recettes encaissées ou des dépenses payées.

Lorsqu'il s'agit de flux portant sur les créances, la différence entre les deux taux constitue une perte (charge) si le dernier taux est inférieur au premier. Dans le sens contraire, cette différence s'analyse comme un profit (produit).

S'il s'agit de flux de dettes, la différence entre les deux taux constitue un profit (produits) si le dernier taux est inférieur au premier. Dans le sens contraire, cette différence s'analyse comme une perte (charge).

Article 45

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.

Les commentaires et explications fournis aux articles 42 et 43 s'appliquent également aux liquidités en devises détenues par les comptables publics à la clôture de l'exercice.

Article 46

Par exception à l'article 6 de la présente Directive, les produits et les charges concernant les exercices antérieurs qui n'ont pas été rattachés à leur exercice d'origine, sont enregistrés, selon leur nature, comme les produits et les charges de l'exercice en cours et participent à la formation du résultat de cet exercice. Ils doivent faire l'objet d'une mention spécifique dans l'état annexé.

Les dispositions de l'article 46 établissent une exception au principe de la spécialisation des exercices, justifiée par le respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.

Des erreurs commises dans la comptabilité au cours des exercices antérieurs et se répercutant sur les états financiers de ces exercices peuvent être découvertes au cours d'un exercice ultérieur.

On peut classer ces erreurs en : erreur de calcul ou d'estimation (exemples : sous-estimation du stock final ; provision pour dépréciation excessive) ; erreur de méthode comptable (exemple : inscription d'une immobilisation en charges) ; erreur résultant de fraudes ou de négligences.

La correction de ces erreurs s'inscrit normalement dans la détermination du résultat de l'exercice en cours, ainsi que dans celle des résultats des exercices ultérieurs lorsque l'erreur se répercute également sur ceux-ci. Elle doit être mentionnée dans l'état annexé.

Toutefois, lorsque l'incidence des erreurs constatées est très importante et fausse gravement l'image donnée de la situation financière, il faut considérer qu'il s'agit d'erreurs fondamentales, justifiables d'une autre procédure. La correction d'une erreur fondamentale commise au cours d'un exercice antérieur doit être opérée par ajustement de la situation nette. Elle doit aussi être mentionnée dans l'état annexé.

1er Cas pratique relatif à une erreur non fondamentale

Au cours des travaux d'inventaire de l'année N+2, il a été constaté l'existence d'un lot de cinq véhicules administratifs dont la valeur d'acquisition ne figurait ni au bilan ni dans la comptabilité matière de l'Etat. Après les investigations, la dépense relative à l'acquisition de ces véhicules a été imputée sur une ligne de charge de fonctionnement le 30 septembre de l'année N. La réception desdits véhicules a eu lieu le 28 juillet de la même année N. Le dossier de paiement contenait une réquisition de l'ordonnateur enjoignant au comptable de payer la dépense en dépit de l'erreur d'imputation signalée. A la fin de l'exercice N, le comptable omet d'intégrer ces véhicules au patrimoine de l'Etat et de constater la dotation aux amortissements les concernant.

La démarche de correction de cette erreur qui affecte le résultat de l'exercice à la fin de l'année N+2 est la suivante :

- établir le plan d'amortissement des véhicules pour compter de la date de réception ;
- passer les écritures de reclassement de la dépense d'acquisition au bilan par un débit au compte de la classe 2 et un crédit au compte de transfert de charge ;
- enregistrer au titre de la dotation aux amortissements de l'année N+2, une annuité correspondant à deux (2) ans cinq (5) mois d'utilisation ;
- porter l'information dans l'état annexé.

2ème cas pratique relatif à une erreur fondamentale

Suite à un contrôle diligenté par l'inspection générale des finances (IGF) au sein d'un département ministériel de l'Etat de GIRANTA en année N, il est constaté l'existence d'une dépense d'achat de fournitures stockables d'un montant de 120.000.000 FCFA dont le service fait n'a pu être établi. Le dossier d'inventaire de ces fournitures contient une fiche d'inventaire attestant l'entrée en magasin desdites fournitures le 30 mars de l'année N-1. La dépense a été réglée le 02 avril de l'année N-1. Les contrôles de régularité effectués par le comptable sur le dossier de paiement à lui soumis ont été satisfaisants. Le rapport de l'IGF établit la responsabilité du service du gestionnaire et du contrôleur des dépenses engagées.

La démarche de correction de cette erreur fondamentale qui « pollue » les comptes de bilan ou de situation nette est la suivante :

- faire prendre un arrêté de mis en débet des mis en cause ;
- redresser la fiche d'inventaire des fournitures stockables de l'année N ;
- passer les écritures de redressement comptable par un débit au compte de tiers de la classe 4 « débiteurs divers » et un crédit au compte de la classe 3 « stocks de fournitures » ;
- confier le recouvrement de la créance relative à la mise en débet à l'agence judiciaire du Trésor.

CHAPITRE VII: DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Article 47

Les dispositions de cette directive devront être **transposées** dans le droit national des États-Membres dans les vingt quatre mois de la publication de la directive. Ces règles de droit nationales pourront prévoir un **délai de huit ans** pour l'application des dispositions relatives aux chapitres I, II, IV, V et VI de la présente directive.

En outre, les Etats qui le souhaitent disposent d'un délai supplémentaire de deux (2) ans pour l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations régissant la comptabilité générale telle que définie à l'article 77 du règlement général sur la comptabilité publique.

L'article 47 fixe le délai laissé aux Etats membres en vue de la transposition dans le droit national à deux ans à compter de la date de publication de la directive. Les directives ont été signées le 19 décembre 2011. La lettre de notification des directives à chaque Etat détermine la date à compter de laquelle le délai de deux ans par commencer à courir. Au terme des 2 ans laissés aux Etats pour la transposition, chaque dispose d'une période de huit ans commencer la mise en œuvre progressive des innovations introduites dans le système de comptabilité générale de l'Etat. Ces innovations sont développées à travers les chapitres I, II, IV, V et VI et concernent trois dimensions fondamentales de la comptabilité générale : le principe de la constatation des droits et obligations, les principes et règles auxquels obéit la tenue de la comptabilité patrimoniale, la normalisation des états financiers et les modalités de leur certification.

Dans l'hypothèse où certains Etats éprouveraient à mettre cette nouvelle comptabilité générale en œuvre, un délai supplémentaire de deux (2) ans leur est accordé pour se mettre à jour.

Article 48

Les Etats membres communiquent à la Commission de la CEMAC, pour avis, le projet de texte national transposant les dispositions de la présente directive avant adoption. Ils communiquent ensuite à la Commission le texte des dispositions de droit interne adoptées dans les matières régies par la présente Directive.

Avant l'approbation par les organes nationaux des projets de textes élaborés les techniciens de chaque Etat membre, la commission de la CEMAC donne son avis visant à s'assurer du respect des principes et règles nécessaires à l'atteinte des objectifs visés par la réforme.

De même, la CEMAC est saisie pour avis de tout projet de texte établi en droit interne par les Etats et touchant le domaine de la comptabilité régit par la présente directive.

Article 49

Sous réserve des dispositions de l'article 47 ci-dessus, la présente directive annule toutes dispositions antérieures contraires, notamment la directive n° 05/08-UEAC-195-CM-18 portant Plan Comptable de l'Etat en zone CEMAC du 19 décembre 2008.

Les directives de la CEMAC de 2008 deviennent nulles à partir du moment où chaque Etat membre met en œuvre les nouvelles dispositions contenues dans la présente directive. Il n'est pas non plus interdit aux Etats membres de mettre la nouvelle comptabilité en œuvre avant le délai prévu.

Article 50

La Commission de la CEMAC met en place un système de suivi des mesures d'application de la présente Directive par les Etats membres.

La Commission de la CEMAC met à la disposition des Etats membres des mesures de soutien et un dispositif d'accompagnement de la mise en œuvre de la présente Directive.

La CEMAC a mis un plan d'actions qu'inscrit parfaitement dans les objectifs visés par l'article 50. Le présent guide constitue également un élément du système de soutien aux Etats prévu par CEMAC pour la mise en œuvre de la nouvelle comptabilité.

Article 51

La présente Directive qui entre en vigueur à compter de sa date de signature, sera publiée au Bulletin Officiel de l'Union et, à la diligence des autorités nationales, aux Journaux Officiels des Etats-Membres.

**III- PRESENTATION DES NORMES COMPTABLES
APPLICABLES AUX ETATS MEMBRE DE LA
CEMAC**

NORME N° 1 : LES ETATS FINANCIERS – EXPOSE DES MOTIFS

L'alinéa b du paragraphe 6 de article 50 de la directive relative aux lois de finances prévoit au titre des documents de reddition sur l'exécution de la loi de finances figurent les états financiers. Il dispose en particulier que : « Le compte général de l'Etat comprenant la balance générale des comptes de l'année et les états financiers : bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et état annexé dans les conditions définies par la directive portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique »

Cette disposition d'ordre législatif a été reprise et développée par la directive relative au règlement général sur la comptabilité publique en son article 78² et la directive relative au plan comptable de l'Etat en son article 25³.

Les états financiers sont destinés à fournir des informations chiffrées sur la situation financières de l'Etat à des fins d'analyse dans l'espace et dans le temps.

La finalité de la normalisation des états financiers est donc de produire ces informations dans un format qui soit le même pour tous les Etats et qui facilite l'analyse au plan interne, d'une part, et au plan externe, dans le cadre de la surveillance multilatérale.

1- ELEMENTS CONSTITUTIFS

1.1- Le tableau de situation nette

Le format du tableau de situation nette ou bilan de l'Etat est une spécificité tenant compte du fait que celui-ci ne dispose pas de capitaux propres et qui récapitule les éléments de l'actif et du passif sous la forme d'un tableau à une entrée.

Le tableau de situation nette fait apparaître :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie-Actif et les comptes de régularisation d'actifs ;
- 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 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'État n'en gère pas.

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.

² Article 78 du RGCP « ...A la fin de chaque année, le Compte Général de l'Etat comprend la balance générale des comptes de l'Etat et les états financiers, notamment : le bilan ; le compte de résultat ; le tableau des flux de trésorerie ; l'état annexé dans les conditions définies par la directive portant plan comptable de l'Etat... »

³ Article 25 du PCE : Les états financiers comprennent le tableau de situation nette ou bilan ou, en attendant d'y parvenir, un état récapitulatif des actifs financiers et les passifs de l'Etat, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et l'état annexé visé à l'article 28 de la présente Directive. Ils forment un tout indissociable.

1.2- Le compte de résultat

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

Les charges sont classées⁴ selon qu'elles concernent le fonctionnement, les interventions ou les opérations financières.

Les dotations aux amortissements et aux provisions sont imputées aux charges correspondantes ; c'est-à-dire qu'elles sont classées parmi les charges de fonctionnement.

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

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

La différence entre les produits et les charges permet d'établir le résultat de l'exercice.

En vue du respect de ces dispositions, 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 généralement liés à des prestations fournies par l'Etat ;
- 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 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.

Il permet de présenter le besoin 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.

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 relatifs aux acquisitions d'investissement ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement de l'État.

⁴ Article 27 : 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 dotations aux provisions et aux amortissements sont imputées aux charges correspondantes.

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

La différence entre les produits et les charges permet de déterminer le résultat de l'exercice.

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 (emprunts, prêts et avances et cessions d'actifs immobilisés).

1.4- L'état annexé

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

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 autres informations susceptibles d'influencer l'opinion des décideurs doivent également être mentionnées 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 la situation nette, 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.

2- SOURCES

Le référentiel comptable PCE-UEMOA, et surtout du référentiel comptable de l'Etat français ont constitués les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 1 : LES ETATS FINANCIERS – DISPOSITIONS NORMATIVES

C'est en application de l'article 26 de la directive relative au PCE de la CEMAC que la tableau de situation est conçu pour faire apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actifs ;
- 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 tableau de situation nette, constitués des actifs et des passifs financiers font l'objet d'une récapitulation spécifique » comme ci-après :

N° 1 : TABLEAU DE SITUATION NETTE				
	EXERCICE N			EXERCICE N-1
	Brut	Amortissements et Dépréciations	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (I) Immobilisations incorporelles Immobilisations non produites Acquisitions, constructions d'immeubles Acquisitions de matériel et mobiliers Equipements militaires 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)				
DETTE FINANCIERES (VI) Dettes intérieures Dettes extérieures				
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie) (VII) Dettes de fonctionnement				

N° 1 : TABLEAU DE SITUATION NETTE

	EXERCICE N			EXERCICE N-1
	Brut	Amortissements et Dépréciations	Net	Net
Dettes de transfert Produits constatés d'avance Autres dettes non financières				
PROVISIONS POUR RISQUES (VIII) Provision pour risques financiers-dettes avalisées Provisions pour risques financiers-PPP				
TOTAL ACTIF (V=I+II+III+IV)				
TRESORERIE – PASSIF (IX) Correspondants du Trésor (déposants de fonds) Autres				
Comptes de régularisation (X)				
TOTAL PASSIF (hors situation nette (XI=VI+VII+VIII+IX))				
Écart de réévaluation et comptes d'intégration Report à nouveau Résultat de l'exercice				
SITUATION NETTE (XII= V-XI)				

Le tableau du compte de résultat est présenté dans le respect des dispositions de l'article 27 de la directive relative au PCE : « 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 dotations aux provisions et aux amortissements sont imputées aux charges correspondantes.

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

La différence entre les produits et les charges permet de déterminer le résultat de l'exercice. »

N° 2 TABLEAU DES PRODUITS, DES CHARGES ET DE RESULTAT DE L'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 Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services Impôts sur le commerce extérieur et les transactions internationales Autres recettes fiscales		
TOTAL PRODUITS FISCAUX (I):		
VENTES DE PRODUITS ET SERVICES Ventes de produits Ventes de prestations de services Variation de stocks de produits RECETTES NON FISCALES Revenus de l'entreprise et du domaine autres que les intérêts Droits et frais administratifs Amendes et condamnations pécuniaires Transfert volontaire autres que les dons Autres recettes non fiscales TRANSFERTS RECUS D'AUTRES BUDGETS Transferts reçus du budget général Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor DONS ET LEGS Dons des institutions internationales		

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

PRODUITS	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Dons des administrations publiques internationales Dons intérieurs reçus autres que ceux provenant d'autres budgets publics Autres dons et legs PRODUITS EXCEPTIONNELLES Restitutions au Trésor de sommes indûment payées Cessions d'immobilisations Autres recettes exceptionnelles PRODUITS FINANCIERS Intérêts des prêts Intérêts sur les dépôts à terme Intérêts sur titres de placements Gains de détention sur actifs financiers Gains de change TRANSFERT DE CHARGES Achats de biens Achats de service Réduction d'impôts Subventions Transferts Charges de personnels Intérêts et frais financiers REPRISES SUR PROVISIONS Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations Reprises sur provisions pour dépréciation des stocks Reprises sur provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant Reprises sur provisions pour dépréciation des titres de placements Reprises sur provisions pour dépréciation des comptes fournisseurs Reprise sur provisions pour risque		
TOTAL AUTRES PRODUITS (II):		

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

CHARGES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<p>ACHATS DE BIENS 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</p> <p>ACHATS DE SERVICES Frais de transport et de mission Loyers- actifs produits Entretien et maintenance Assurances Frais de relations publiques et communication Frais de formation du personnel Autres acquisitions de services</p> <p>AUTRES SERVICES Frais bancaires Prestations de services 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 Loyers – actifs non produits Avantages en nature au personnel Prestations sociales Autres charges de personnel</p>		

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

CHARGES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<p>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Dotations aux amortissements des immeubles Dotations aux amortissements des meubles Dotations aux amortissements des équipements militaires</p> <p>DOTATIONS AUX PROVISIONS Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks Dotations aux provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant Dotations aux provisions pour dépréciation des titres de placement Dotations aux provisions pour dépréciation des comptes de fournisseurs</p>		
CHARGES DE FONCTIONNEMENT (I)		
<p>SUBVENTIONS Subventions aux entreprises publiques Subventions aux entreprises privées Subventions aux institutions financières Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires</p> <p>TRANSFERTS 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 retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État</p>		

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

CHARGES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
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 pour risque (à caractère financier)		
CHARGES FINANCIERES (III)		
TOTAL DES CHARGES (IV = I+II+III):		

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

RESULTAT DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
TOTAL DES PRODUITS (I)		
TOTAL DES CHARGES (II)		
RESULTAT DE L'EXERCICE (I-II)		

Suivant l'article 28 de la directive relative au PCE : « 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'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 ».

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 (emprunts à moyen et long termes, recouvrement de prêts et avances, produit de cessions d'actifs immobilisés) et dépenses de remboursement (dettes à moyen et long terme, octroi de prêts et avances).

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 tableau de situation nette.

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 des mêmes comptes à la fin de l'exercice. La variation de trésorerie de l'exercice est nécessairement égale à l'excédent de trésorerie après investissement.

N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

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

N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

ELEMENTS		EXERCICE N	EXERCICE N-1
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 négatives des dépôts au Trésor		
	FLUX DE TRESORERIE LIES AUX ACTIVITES DE FINANCEMENT (III)		
	VARIATION DE TRESORERIE (IV=I+II+III=VI-V)		
TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (V)			
TRESORERIE EN FIN DE PERIODE (VI)			

L'article 29 de la directive relative dispose : « 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 de modification des normes comptables, destinée à fournir une information sincère, entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé.

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 guide. Le mode de présentation des informations peut varier en fonction des éléments d'informations à présenter. Quelques exemples d'états annexés sont présentés ci-dessous.

N° 4 : L'ETAT ANNEXE

a) Tableau des dettes à moyen et long termes

Tableau des variations des emprunts

	Balance d'entrée de l'exercice	Emission	Remboursement	Balance de sortie de l'exercice
Emprunts obligataires				
Emprunt projets				
Autres emprunts				

Tableau des augmentations (mobilisations)

	Emissions				Intérêts		Totaux
	Avec réception de fonds			Sans réception de fonds	Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
	Banque centrale	Banque commerciale	A l'étranger	Paiement direct			
Emprunts obligataires							
Emprunts projets							
Autres emprunts							

Tableau des diminutions (remboursements)

	Amortissement		Annulations	Intérêts		Totaux
	Paiement	Refinancement		Intérêts courus	Intérêts constatés	
Emprunts obligataires						
Emprunts projets						
Autres emprunts						

b) Tableau des immobilisations corporelles par catégorie et par ministère (indicatif)

Exercice	Terrains aménagés		Infrastructures		Immeubles amortissables	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Balance d'entrée	Valeur du marché		Coût de reconstruction		Valeur de marché	
Acquisitions						
Coût de rénovation						
Cession						
Amortissements					Amortissements	
Réévaluation (+) ou (-)	Actualisation annuelle		Actualisation annuelle			
Dépréciation ou perte de valeur					Test de dégradation prononcé	
Balance de sortie						
Ecart de réévaluations cumulés (+)						
Ecart de réévaluations cumulés (-)						
Valeur brute comptable						
Amortissements cumulés						
Valeur net 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.

Ministère ou Institution :

Situations et mouvements	Amortissements cumulés à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice (augmentation)	Amortissements relatifs aux éléments d'actifs cédés (diminutions)	Cumul des amortissements à la clôture de l'exercice
Rubriques	1	2	3	4=1+2-3
Immobilisation incorporelles frais de recherches et développement Brevets, marques, droits d'auteur				
TOTAL (I)				
Immobilisation 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 du tableau de situation et du 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 TABLEAU DE SITUATION NETTE

REF.	POSTES	N° DES COMPTES A INSERER DANS LES POSTES	
		MONTANT BRUT	AMORTISSEMENTS ET/OU PROVISIONS
	ACTIFS IMMOBILISES		
	Immobilisations incorporelles Immobilisations non produites Acquisitions, constructions d'immeubles Acquisitions de matériel et mobiliers Equipements militaires Immobilisations financières	211, 212, 213, 214, 219 221, 222, 223, 224 225, 229 231, 232, 233, 234 235, 236 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248 251, 252, 253 261, 262, 264 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277	101 ^{d5} 102 _d 103 _d 281, 283, 284, 285 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298
	ACTIFS CIRCULANTS		
	Stocks Créances fiscales et assimilées Créances non fiscales Autres créances Charges constatées d'avances	311, 321, 331, 341 342, 351 409 411, 412, 413, 414 415, 416, 418 4218 436, 438 ^{p6} 445 _p 461	381, 382, 385 491, 493

⁵ Débit

⁶ Partiel

REF.	POSTES	N° DES COMPTES A INSERER DANS LES POSTES	
	TRESORERIE – ACTIF		
	Disponibilités Équivalences de trésorerie et autres Composantes	501, 502, 511, 512 513, 515, 517, 531 581, 582, 583	591, 592, 599
	Comptes de régularisation	470, 471, 472, 473 481 _p , 482, 483	

TABLEAU DE CORRESPONDANCE POSTES/ COMPTES

PASSIF DU TABLEAU DE SITUATION NETTE

REF.	POSTES	N° DES COMPTES A INSERER DANS LES POSTES	
	DETES FINANCIERES		
	Dettes intérieures Dettes extérieures	141, 142, 149 151,152, 153, 155, 157 161, 162, 163 171, 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, 408 419 421 _p 431, 436, 438 _p 444, 445 _p , 446 466, 467 474, 479 490	
	PROVISIONS POUR RISQUES		
	Provision pour risques d’exploitation-PPP Provisions pour risques d’investissement-PPP Autres provisions pour risques	181, 183, 185, 186, 187, 189 191, 192, 199 493	
	TRESORERIE – PASSIF		
	Correspondants du Trésor (déposants de fonds)	441, 442, 443	

	Autres	
	Comptes de régularisation	476, 477, 478, 481p, 485, 486
	Report à nouveau Comptes de réévaluation et d'intégration Solde des opérations de l'exercice	105, 106, 111, 112, 113 121, 122, 123, 124, 125, 129 131, 132, 133

TABLEAU DE CORRESPONDANCE POSTES/ COMPTES

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS

REF.	POSTES	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 Impôts sur le commerce extérieur et les transactions internationales Autres recettes fiscales	711, 712, 713, 714, 715, 719
	AUTRES PRODUITS	
	VENTES DE PRODUITS ET SERVICES Ventes de produits Ventes de prestations de services Variation de stocks de produits	701, 702, 703
	RECETTES NON FISCALES Revenus de l'entreprise et du domaine autres que les intérêts Droits et frais administratifs Amendes et condamnations pécuniaires Cotisations sociales Transfert volontaire autres que les dons Autres recettes non fiscales	721, 722, 723, 725, 726, 729

<p>TRANSFERTS RECUS D'AUTRES BUDGETS</p> <p>Transferts reçus du budget général</p> <p>Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor</p>	731, 732
<p>DONS ET LEGS</p> <p>Dons des institutions internationales</p> <p>Dons des administrations publiques internationales</p> <p>Dons intérieurs reçus autres que ceux provenant d'autres budgets publics</p> <p>Autres dons et legs</p>	741, 742, 744, 749
<p>PRODUITS EXCEPTIONNELLES</p> <p>Restitutions au Trésor de sommes indûment payées</p> <p>Cessions d'immobilisations</p> <p>Autres recettes exceptionnelles</p>	752, 754, 759
<p>PRODUITS FINANCIERS</p> <p>Intérêts des prêts</p> <p>Intérêts sur les dépôts à terme</p> <p>Intérêts sur titres de placements</p> <p>Gains de détention sur actifs financiers</p> <p>Gains de change</p>	771, 772, 774, 775, 776
<p>TRANSFERT DE CHARGES</p> <p>Achats de biens</p> <p>Achats de service</p> <p>Réduction d'impôts</p> <p>Subventions</p> <p>Transferts</p> <p>Charges de personnels</p> <p>Intérêts et frais financiers</p>	781, 782, 783, 784, 785, 786, 787
<p>REPRISES SUR PROVISIONS</p> <p>Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations</p> <p>Reprises sur provisions pour dépréciation des stocks</p> <p>Reprises sur provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant</p> <p>Reprises sur provisions pour dépréciation des</p>	791, 792, 793, 794, 795, 796

titres de placements Reprises sur provisions pour dépréciation des comptes fournisseurs Reprise sur provisions pour risque	
--	--

TABLEAU DE CORRESPONDANCE POSTES/ COMPTES

COMPTE DE RESULTAT : CHARGES

REF.	POSTES	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	CHARGES DE FONCTIONNEMENT	
	<p>ACHATS DE BIENS 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</p> <p>ACHATS DE SERVICES Frais de transport et de mission Loyers- actifs produits Entretien et maintenance Assurances Frais de relations publiques et communication Frais de formation du personnel 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</p>	<p>601, 603, 605, 606, 609</p> <p>611, 612, 614, 615, 617, 618, 619</p> <p>661, 663, 664, 665, 666, 669</p>

	<p>Valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non valeur Loyers – actifs non produits Valeur des garanties Autres charges exceptionnelles</p> <p>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Dotations aux amortissements des immeubles Dotations aux amortissements des meubles Dotations aux amortissements des équipements militaires</p> <p>DOTATIONS AUX PROVISIONS Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks Dotations aux provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant Dotations aux provisions pour dépréciation des titres de placement Dotations aux provisions pour dépréciation des comptes de fournisseurs Dotations aux provisions pour risque</p>	<p>651, 652, 654, 655, 656, 659</p> <p>681, 683, 684, 685</p> <p>691, 692, 693, 694, 695,696</p>
	<p>CHARGES D'INTERVENTIONS</p>	
	<p>SUBVENTIONS Subventions aux entreprises publiques Subventions aux entreprises privées Subventions aux institutions financières Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires</p> <p>TRANSFERTS Transferts aux établissements publics nationaux Transferts aux collectivités locales Transferts aux autres administrations publiques Transferts aux institutions à buts non lucratif</p>	<p>632, 633, 634, 639</p> <p>641, 642, 643, 644, 645, 646, 647, 648, 649</p>

Transferts aux ménages Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales Transferts à d'autres budgets Pensions retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État Autres transferts	
CHARGES FINANCIERES	
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	671, 672, 676, 679

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

Dans la structuration de la nomenclature budgétaire de l'Etat (NBE), le segment économique est harmonisé avec les comptes des classes 2, 6 et 7 du PCE CEMAC.

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 de ce tableau qui comprend également les opérations de trésorerie.

d.1) Tableau de passage entre les produits et les recettes ordinaires

Les produits considérés dans le tableau de passage sont ceux qui correspondent aux produits fiscaux, et aux produits non fiscaux (aux ventes de produits et services, recettes non fiscales, aux transferts reçus d'autres budgets publics, dons et legs, aux produits exceptionnels hors cession d'immobilisations). Il n'est également pas tenu compte des transferts de charges (y compris ceux correspondant à la production immobilisée ou stockée) et des 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'exercice⁷.

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.

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 au comptes de charges, en classe 6.

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale montant liquidé (produits)	Comptabilité budgétaire montant encaissé (recettes)	Ecart
70 VENTES DE PRODUITS ET SERVICES 701 Ventes de produits 702 Ventes de prestations de services 703 Variation de stocks de produits			
71 RECETTES FISCALES 711 Impôts sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital 712 Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations 713 Impôts sur le patrimoine 714 Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services 715 Impôts sur le commerce extérieur et les transactions			

⁷ La notion de restes à recouvrer est également utilisée avec la même signification en comptabilité budgétaire (cf. directive relative au RGCP, art. 73).

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale montant liquidé (produits)	Comptabilité budgétaire montant encaissé (recettes)	Ecart
internationales 719 Autres recettes fiscales			
72 RECETTES NON FISCALES 721 Revenus de l'entreprise et du domaine autres que les intérêts 722 Droits et frais administratifs 723 Amendes et condamnations pécuniaires 725 Cotisations sociales 726 Transfert volontaire autres que les dons 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 ET LEGS 741 Dons des institutions internationales 742 Dons des administrations publiques internationales 744 Dons intérieurs reçus autres que ceux provenant d'autres budgets publics 749 Autres dons et legs			
75 PRODUITS EXCEPTIONNELLES 752 Restitutions au Trésor de sommes indûment payées 759 Autres recettes exceptionnelles			
77 PRODUITS FINANCIERS 771 Intérêts des prêts 772 Intérêts sur les dépôts à terme 774 Intérêts sur titres de placements 775 Gains de détention sur actifs financiers 776 Gains de change			

d.2) 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 consommées⁸. Les dépenses sont enregistrées en comptabilité budgétaire du comptable au titre de l'exercice au cours duquel elles sont payées⁹.

⁸ Une peut être consommée sans être payée.

⁹ Il faut entendre par « payées » les dépenses qui ont fait l'objet de décaissements effectifs

Les charges considérées sont les charges de fonctionnement (hors variation de stocks, valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non valeur), les charges d'intervention et les charges sur les opérations financières.

Les variations de stocks, annulations de produits constatés au cours des années antérieures, la valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non valeur, les dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation, les charges provisionnées n'ayant pas donné lieu à de sortie de liquidités et les dotations aux provisions pour risques financiers, sont exclues du périmètre considéré.

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 clôture.

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 (c'est l'exemple de facture non parvenue).

Les dépenses sur 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 suivants.

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.

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 liquidé (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 ACHATS DE SERVICES			

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale montant liquidé (charges)	Comptabilité budgétaire montant payé (dépenses)	Ecart
611 Frais de transport et de mission 612 Loyers- actifs produits 614 Entretien et maintenance 615 Assurances 617 Frais de relations publiques et communication 618 Frais de formation du personnel 619 Autres acquisitions de services			
62 AUTRES SERVICES 621 Frais bancaires 622 Prestations de services 623 Redevances pour brevets, licences et logiciels 629 Autres acquisitions de services			
63 SUBVENTIONS 632 Subventions aux entreprises publiques 633 Subventions aux entreprises privées 634 Subventions aux institutions financières 639 Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires			
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 retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État 649 Autres transferts			
65 CHARGES EXCEPTIONNELLES 652 Condamnations et transactions 655 Loyers – actifs non produits 656 Valeur des garanties 659 Autres charges exceptionnelles			
66 CHARGES DE PERSONNEL 661 Traitements et salaires en espèces 663 Primes et indemnités 664 Cotisations sociales 665 Avantages en nature au personnel 666 Prestations sociales 669 Autres dépenses de personnel			
67 INTERETS ET FRAIS FINANCIERS			

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale montant liquidé (charges)	Comptabilité budgétaire montant payé (dépenses)	Ecart
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			

d.3) 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 dans la situation nette de l'Etat mais les paiements effectués au titre de ces 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.

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	Ecart
21 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES 211 Frais de recherche et de développement 212 Brevets, marques de fabrique, droit d'auteur 213 Conceptions de systèmes d'organisation-progiciels 214 Droits d'exploitation fonds de commerce 219 Autres droits et valeurs incorporels			
22 IMMOBILISATIONS NON PRODUITES 221 Terrains 222 Sous-sols gisements et carrières 223 Plantations et forêts 224 Plans d'eau 225 Droits d'exploitation fonds de commerce 229 Autres droits et valeurs incorporels non produits			
23 ACQUISITIONS, CONSTRUCTIONS ET GROSSES REPARATIONS D'IMMEUBLES 231 Bâtiments administratifs à usage de bureau 232 Bâtiments administratifs à usage de logement 233 Bâtiments administratifs à usage technique 234 Ouvrages 235 Infrastructures 236 Réseaux informatiques			
24 ACQUISITIONS ET GROSSES REPARATIONS DE MATERIEL ET MOBILIER 241 Mobilier et matériel de logement et de bureau 242 Matériel informatique de bureau 243 Matériel de transport de service et de fonction 244 Matériel et usage technique 245 Matériel de transport en commun et de marchandise 246 Objets de valeur – Collections – œuvres d'art 247 Stocks stratégiques ou d'urgence 248 Cheptel			
25 EQUIPEMENTS MILITAIRES 251 Bases militaires 252 Ouvrages et infrastructures militaires 253 Mobiliers, matériel militaires net équipements			
26 PRISES DE PARTICIPATIONS ET CAUTIONNEMENTS 261 Prises de participation à l'intérieur 262 Prises de participation à l'extérieur 264 Cautionnements			
27 PRETS ET AVANCES 271 Avances aux administrations publiques 272 Prêts à d'autres administrations publiques			

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale mise en service	Comptabilité budgétaire paiement	Ecart
273 Prêts aux entreprises publiques non financières 274 Prêts aux institutions financières 275 Autres prêts intérieurs 276 Prêts à l'étranger 277 Prêts rétrocédés			

d.4) *Tableau de passage entre le résultat d'exercice et le résultat d'exécution de la loi de finances*

ELEMENTS	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<ul style="list-style-type: none"> • Résultat de l'exercice • - transferts de charges (y compris production immobilisée et stockée) • - remises et annulations de dettes • - cessions d'immobilisations • - produits à recevoir • - restes à recouvrer sur produits de l'exercice • - dépenses sur les charges des années antérieures¹⁰ • - acquisitions d'immobilisations (y compris acquisitions pour le compte de tiers, hors charges immobilisées, immobilisations reçues à titre gratuit, et immobilisations intégrées) • + recettes sur les produits des années antérieures • + produits constatés d'avance • + charges constatées d'avance • + charges à payer • + charges constatées non payées • + variation des stocks • + Valeur comptable des immobilisations cédées ou mises au rebut • + factures non parvenues sur acquisitions d'immobilisations • + acquisitions d'immobilisations non payées • + les amortissements et provisions (nets des reprises) 		
SOLDE D'EXECUTION DE LA LOI DE FINANCES		

¹⁰ Cas d'une charge locative qui prend effet, par exemple du 1er juin de l'année N au 31 mai de l'année N+1. Et dont le loyer annuel est engagé et payé au cours de l'année n+1. C'est également le cas les dépenses effectuées à l'occasion des provisions pour risques.

NORME N° 2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDÉS – EXPOSE DES

MOTIFS

Suivant l'Article 2 de la directive RGCP : «Les dispositions de la présente directive s'appliquent au budget de l'Etat à l'exception des dispositions du titre I qui s'appliquent aux budgets de l'ensemble des administrations publiques.

Les textes nationaux régissant les budgets des administrations publiques autres que l'Etat, notamment les budgets des établissements publics et ceux des collectivités territoriales doivent s'inspirer des principes et règles fixés dans la présente directive.

Sont considérés comme des fonds publics soumis aux règles définies par la présente directive, quels qu'en soient l'objet et la nature, les financements accordés à l'Etat ou à toute autre administration publique par les bailleurs de fonds internationaux, Etats étrangers ou institutions financières internationales. »

Les finances publiques concernent toutes les administrations publiques. Celles-ci, au sens de l'article suscité, sont l'Etat et ses établissements publics, les collectivités territoriales et leurs établissements publics. Ces établissements sont ceux qui ont mission administrative et dont les activités ne visent pas la réalisation de profit, mais la satisfaction de l'intérêt général.

Le financement des activités des administrations publiques est assuré par des prélèvements obligatoires, d'où la nécessité pour tous du respect de principes généraux communs en matière de gestion des moyens de financement public.

Pour des besoins d'analyse de l'ensemble des finances publiques, il est nécessaire de normaliser les modalités de consolidation des états financiers des administrations publiques. La présente norme vise uniquement la consolidation des états financiers de l'Etat et ses établissements publics administratifs (EPA) et ne retient de consolider avec l'Etat, les états financiers des collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs.

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'Etat et de ses établissements publics à caractère administratif (EPA) sous forme d'une entité unique.

2. Les conditions de consolidation

Chaque Etat membre de la CEMAC détermine le seuil de dépenses nécessaires 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.

4. Sources de la norme

Le référentiel comptable PCE-UEMOA, et surtout du référentiel comptable de l'Etat français ont constitués les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDÉS – *DISPOSITIONS NORMATIVES*

Champ de consolidation

Les entités consolidées sont l'administration centrale étatique et les établissements publics à caractère administratif.

Les états financiers consolidés sont : le tableau de situation nette, le compte de résultat 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'on a éliminé, 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 » :

- Tableau de situation nette consolidé au 31 décembre... ;
- compte de résultat consolidé au 31 décembre etc.

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

NORME N° 3 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES – 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 la nomenclature comptable de la Directive relative au PCE CEMAC, les immobilisations incorporelles sont constituées de : frais de recherche et de développement ; brevets, marques de fabrique, droits d'auteur ; conceptions de systèmes d'organisation- logiciels ; droit d'exploitation fonds de commerce ; autres droits et valeurs incorporels.

Les immobilisations incorporelles susceptibles d'être produites par l'Etat pour lui-même sont les frais de développement, les brevets, les logiciels et 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'Etat lui-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.

Les effets inflationnistes observés au cours du cycle économique peuvent conduire les autorités en charge de la normalisation comptable au sein de la CEMAC à autoriser une réévaluation des immobilisations incorporelles.

Dans ce cas, elle détermine les conditions de cette réévaluation.

Seuls 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.

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

2. Sources de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 3 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES – *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 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 l'OHADA 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 « d'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 « d'immobilisations incorporelles en cours » est soldé au profit du compte d'immobilisations incorporelles.

b. Enregistrement de la sortie d'une immobilisation incorporelle du tableau de situation nette

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 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 entraîner une distorsion entre les coûts historiques portés au tableau de situation nette et les valeurs actuelles des immobilisations incorporelles.

L'inscription au coût historique entraîne une sous-évaluation des actifs immobilisés. Face à cette situation, la CEMAC peut autoriser une réévaluation de ses 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.

Seuls 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 intervenu 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) : 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.

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.

CAS PRATIQUES

A – Cas d'une immobilisation incorporelle dont la production est achevée au cours de l'exercice

En 2007, dans le cadre de l'amélioration du système d'information des finances publiques, le Ministère en charge des finances avait entrepris en interne le développement d'un logiciel de gestion intégré des finances publiques dénommé LGIFP.

Les dépenses relatives à ce projet s'étaient élevées à 48 000 000 FCFA décomposées comme suit :

- achats de divers outils et fournitures, réceptionnés le 05 janvier 2007 : 33 000 000 FCFA ;
- Primes versées en trois trimestres aux agents développeurs : 15 000 000 FCFA.

Les achats sont réglés par virement bancaire le 30 janvier 2007.

LGIFP est mis en exploitation le 1er octobre 2007 et est prévu pour être amorti sur 2 ans.

Il est demandé de présenter :

- le cheminement de comptabilisation des différentes opérations entre le 05 janvier 2007 et le 31 décembre 2009 ;
- le plan d'amortissement du logiciel LGIFP ;
- les écritures comptables.

1- Cheminement comptable

1.1- Les charges sont entièrement constatées par nature au stade de leur liquidation.

1.2- Leur règlement est comptabilisé à la date du versement.

1.3- Les mêmes montants sont immobilisés à l'occasion de la mise en exploitation du logiciel le 1er octobre 2007, en comptabilisant le transfert de charge en produit.

1.4- La dotation aux amortissements pour l'exercice 2007 correspond à trois mois d'utilisation du logiciel, celle de l'exercice 2008 correspond à une année entière et celle de 2009 correspond à neuf mois d'utilisation.

1.5- La détermination de la valeur nette après amortissement de LGIFP, est constatée le 31 décembre 2009, à l'occasion des écritures de fin d'exercice.

2- Plan d'amortissement du logiciel LGIFP

Taux constant : $100 / 2 = 50\%$

Exercice	Valeur d'origine	Annuité	Amortissement cumulé	Valeur comptable
2007	48 000 000	6 000 000	6 000 000	42 000 000
2008	48 000 000	24 000 000	30 000 000	18 000 000
2009	48 000 000	18 000 000	48 000 000	0

3- Écritures comptables

En cours de l'exercice 2007 :

- 05 janvier 2007, les factures certifiées sont comptabilisées en charges :
 - Débit au compte 601 matières, matériel et fournitures : 33 000 000 ;
 - Crédit au compte 4021 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations incorporelles : 33 000 000.
- 30 janvier 2007, règlement fournisseurs par le comptable assignataire:
 - Débit au compte 4021 fournisseurs d'investissement – acquisitions d'immobilisations incorporelles : 33 000 000 ;
 - Crédit au compte 5121 compte courant des comptes principaux du Trésor: 33 000 000.

- 31 mars 2007, comptabilisation en charges des primes du premier trimestre :
 - Débit au compte 663 primes et indemnités : 5 000 000 ;
 - Crédit au compte 4211 rémunération du personnel, exercice courant : 5 000 000.
- 31 mars 2007, règlement des primes du premier trimestre par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 4211 rémunération du personnel, exercice courant : 5 000 000 ;
 - Crédit au compte 5311 numéraire chez les comptables centralisateurs : 5 000 000.
- 30 juin 2007, comptabilisation en charges des primes du deuxième trimestre:
 - Débit au compte 663 primes et indemnités : 5 000 000 ;
 - Crédit au compte 4211 rémunération du personnel, exercice courant: 5 000 000.
- 30 juin 2007, règlement des primes du deuxième trimestre par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 4211 rémunération du personnel, exercice courant : 5 000 000 ;
 - Crédit au compte 5311 numéraire chez les comptables centralisateurs : 5 000 000.
- 30 septembre 2007, comptabilisation en charges des primes du troisième trimestre :
 - Débit au compte 663 primes et indemnités : 5 000 000 ;
 - Crédit au compte 4211 rémunération du personnel, exercice courant: 5 000 000.
- 30 septembre 2007, règlement des primes du troisième trimestre par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 4211 rémunération du personnel, exercice courant : 5 000 000 ;
 - Crédit au compte 5311 numéraire chez les comptables centralisateurs : 5 000 000.

A la mise en service du logiciel :

- 1er octobre 2007, écritures de transfert de la valeur du logiciel LGIFP en immobilisation par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 213 conception de système d'organisation-progiciel : 48 000 000 ;
 - Crédit au compte 781 transfert de charges – achats de biens: 48 000 000.

A la clôture de l'exercice 2007 :

- 31 décembre 2007, écritures de constatation de la dotation aux amortissements par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 681 dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles : 6 000 000 ;
 - Crédit au compte 281 amortissements des immobilisations incorporelles : 6 000 000.

A la clôture de d'exercice 2008 :

- 31 décembre 2008, écritures de constatation de la dotation aux amortissements par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 681 dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles : 24 000 000 ;
 - Crédit au compte 281 amortissements des immobilisations incorporelles : 24 000 000.

A la clôture de d'exercice 2009 :

- 31 décembre 2009, écritures de constatation de la dotation aux amortissements par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :
 - Débit au compte 681 dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles : 18 000 000 ;
 - Crédit au compte 281 amortissements des immobilisations incorporelles : 18 000 000.
- 31 décembre 2009, écritures de détermination de la valeur nette après amortissement du logiciel LGIFP par le comptable assignataire du Ministère chargé des finances :

Écritures relatives à la sortie de l'immobilisation :

- Débit au compte 654 valeur comptables des immobilisations cédées, mises au rebus ou admises en non valeur : 48 000 000 ;
- Crédit au compte 213 conception de système d'organisation-progiciel : 48 000 000.

Écritures relatives au solde des amortissements pratiqués :

- Débit au compte 281 amortissements des immobilisations incorporelles : 48 000 000 ;
- Crédit au compte 654 valeur comptables des immobilisations cédées, mises au rebus ou admises en non valeur : 48 000 000.

N.B. : supposons que l'Administration décide de céder le logiciel LGIFP après deux ans d'utilisation au prix de 12.000.000 FCFA. Les écritures de constatation du produit de cession et de recouvrement des créances sur cessions d'actifs sont les suivantes :

Écritures de constatation du produit de cession :

- Débit au compte 4141 redevables, créances sur les cessions d'actifs, année courante : 12 000 000 ;
- Crédit au compte 754 cessions d'immobilisations : 12 000 000.

Écritures d'encaissement du produit de cession :

- Débit au compte de disponibilités de la classe 5 : 12 000 000 ;
- Crédit au compte 4141 redevables, créances sur les cessions d'actifs, année courante : 12 000 000.
-

B– Cas d'une immobilisation incorporelle dont la production n'est pas achevée avant la clôture de l'exercice

Le ministère en charge de l'agriculture de l'Etat de BOUAR a entrepris d'utiliser les compétences de ses ingénieurs pour construire un logiciel de construction de semoir au profit des jeunes installés dans l'agriculture.

Au cours de l'exercice N, les dépenses suivantes ont été engagées pour ce projet :

- Salaires versés au personnel 18 000 000 ;
- Electricité 1 500 000 ;
- Matières et fournitures consommées 50 000 000 ;
- Etude et recherche 15 000 000 ;

- Téléphone 1 200 000.

Toutes ces dépenses ont été réglées par virement bancaires.

Au 31 décembre de l'exercice N, la réalisation du projet n'est pas achevée et l'on décide de faire figurer le logiciel en immobilisations incorporelles en cours.

Au 15 mars de l'exercice N+1, la réalisation du logiciel est achevée et les charges supplémentaires de personnel s'élèvent à 14 300 000 FCFA.

1. Ecritures comptables au cours de l'exercice N :

1.1- Prise en charge des dépenses :

- Débit aux comptes : 601 matières et fournitures : 50 000 000
618 téléphone 1 200 000
605 électricité 1 500 000
629 études et recherche 15 000 000
661 salaires versés 18 000 000
- Crédit aux comptes: 4011 fournisseurs - achats biens, services 67 700 000
4211 rémunérations du personnel, ex cour 18 000 000

1.2- Règlement des dépenses :

- Débit aux comptes: 4011 fournisseurs - achats biens, services 67 700 000
4211 rémunérations du personnel, ex cour 18 000 000
- Crédit au compte: 5121 compte courant des comptables..... 85 700 000

2. Ecritures comptables au 31 décembre de l'exercice N :

- Débit au compte 219 immobilisations incorporelles en cours 85 700 000
- Crédit au compte 781 transfert de charges courantes 85 700 000

3. Ecritures comptables au cours de l'exercice N + 1 :

3.1- Prise en charge des dépenses :

- Débit au comptes 661 salaires versés 14 300 000
- Crédit au compte: 4211 rémunérations du personnel, ex cour 14 300 000

3.2- Règlement des dépenses :

- Débit au compte: 4211 rémunérations du personnel, ex cour 14 300 000
- Crédit au compte: 5121 compte courant des comptables..... 14 300 000

3.3- Mise en service de l'immobilisation (15 mars n+1) :

- Débit au compte 213 conception de logiciel 100 000 000
- Crédit aux comptes 219 immobilisations incorporelles en cours 85 700 000
781 transfert de charges courantes 14 300 000

NORME N° 4 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES – 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, si leur gestion est placée sous contrôle de l'Etat.

Le corolaire 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 non spécifiques sont valorisées et inscrites, après l'établissement du premier bilan, conformément aux règles définies par l'OHADA.

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. Ce principe est conforme à celui fixé par l'OHADA et reste valable pour la plupart des actifs appartenant à l'État.

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 l'OHADA.

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

L'évaluation au coût historique entraîne une sous-évaluation des actifs immobilisés. Face à cette situation, la CEMAC peut autoriser une réévaluation de ses biens immobilisés et fixer les conditions de cette réévaluation.

Seuls les actifs dont les valeurs ne sont pas exprimées en « unités monétaires du moment » peuvent entrer dans le champ de la réévaluation. C'est-à-dire ceux 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.

2- Sources de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 4 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES – DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les immobilisations corporelles comprennent :

- Immobilisations non produites ;
- Acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles ;
- Acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier ;
- Équipements militaires.
-

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 l'OHADA 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, environnemental, éducatif ou historique.

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.

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

Les immobilisations corporelles peuvent perdre significativement de la valeur du fait de l'évolution du marché, de la technologie, de catastrophe naturelle, etc. A chaque clôture d'exercice, il y a lieu d'apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif corporel a pu perdre significativement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué.

La 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 provisions pour dépréciation, en complément de la dotation aux amortissements prédéfinie au plan d'amortissement de l'actif corporel.

d. Réévaluation des immobilisations corporelles

L'inscription des immobilisations corporelles à leur entrée dans le patrimoine est effectuée au coût historique conformément aux dispositions de l'article 39 de la directive relative au PCE CEMAC.

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

L'évaluation au coût historique entraîne une sous-évaluation des actifs immobilisés. Face à cette situation, la CEMAC peut autoriser une réévaluation de ses biens immobilisés et fixer 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.

Seuls les actifs dont les valeurs ne sont pas exprimées en « unités monétaires du moment » peuvent entrer dans le champ de la réévaluation. C'est-à-dire ceux 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

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) : si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; 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 ;
- 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.

CAS PRATIQUES

Le cheminement comptable décrit dans l'exemple des immobilisations incorporelles est également applicable aux immobilisations corporelles.

1) Cas de mise à disposition à titre gratuit

Le 30 juin 2009, l'État X reçoit à titre gratuit d'une organisation internationale privée un bâtiment destiné à abriter l'école nationale des handicapés visuels, évalué à 120 000 000 FCFA.

Le bâtiment est mis en service le 1er octobre de la même année et son plan d'amortissement s'étale sur 25 ans.

Passer les écritures d'entrée au bilan de l'État à la date du 1er octobre 2009 et les écritures d'amortissement au 31 décembre 2009.

N.B. : il s'agit d'un don en nature fait après la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice

SOLUTION

1ère annuité au 31 décembre 2009 : $120.000.000 \times 4/100 \times 3/12 = 1.200.000$

Écritures d'entrée du bâtiment dans le patrimoine de l'État :

- Débit au compte 233 bâtiments administratifs à usage technique : 120.000.000
- Crédit au compte 741 Dons des institutions internationales: 120.000.000

Écritures de constatation de la dotation aux amortissements de l'exercice 2009 :

- Débit au compte 683 dotations aux amortissements des immobilisations corporelles: 1.200.000
- Crédit au compte 283 amortissements des immobilisations corporelles : 1.200.000

2) Cas de réévaluation d'une immobilisation corporelle

Le 31/12/N une essoucheuse acquise par le ministère en charge de l'agriculture au début de l'année N-4 pour une valeur 400.000.000 FCFA et amortissable au taux constant de 10% est réévaluée.

L'indice de réévaluation retenue par les autorités pour ce type d'équipement est 1,6.

Passer les écritures de réévaluation.

Solution :

- Valeur d'origine réévaluée : $400.000.000 \times 1,6 = 640.000.000$
- Amortissement réévalués : $(400.000.000 \times 10\%) \times 5 \times 1,6 = 320.000.000$
- Valeur nette réévaluée : $640.000.000 - 320.000.000 = 320.000.000$
- Valeur nette non réévaluée : $400.000.000 - (400.000.000 \times 10\%) \times 5 = 200.000.000$
- Ecart de réévaluation : $320.000.000 - 200.000.000 = 120.000.000$

Ecritures comptables :

- **Débit au compte :** 244 Matériel et outillage technique : 240.000.000
- **Crédit aux comptes :** 1052 Ecart de réévaluation des immobilisations corporelles: 120.000.000
283 Amortissements des immobilisations corporelles : 120.000.000

NORME N° 5 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES – 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 termes 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.

Seule la CEMAC peut autoriser la réévaluation des titres de participation et déterminer les conditions de cette réévaluation.

2. Source de la norme

Le référentiel comptable et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 5 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES – DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les immobilisations financières comprennent :

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

Les participations et cautionnements, les 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 comptabilisés 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 ; celle-ci étant une valeur d'estimation qui s'apprécie au regard de l'utilité de la créance pour l'État.

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 la 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 corporelles.

L'indice de réévaluation s'applique sur la valeur d'acquisition des titres de participations.

La CEMAC peut décider de la réévaluation des titres de participation et déterminer les conditions de cette réévaluation.

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.

CAS PRATIQUES

1) Comptabilisation des titres de participation

1.1- Comptabilisation de l'entrée des titres de participation au moment de la constitution du 1er bilan, soit en année N :

Ière hypothèse : le coût historique est égal à la valeur d'équivalence, soit 1.500.000.000FCFA

- Débit au compte 261 prises de participation à l'intérieur : 1.500.000.000
- Crédit au compte 1016 Ecart d'équivalence : 1.500.000.000.

2ème hypothèse : le coût historique est supérieur à la valeur d'équivalence, soit :

- coût historique 1.500.000.000FCFA ;
- valeur d'équivalence 900.000.000 FCFA.

Le cheminement comptable consiste à constater l'entrée des participations au bilan au coût historique, ensuite il est enregistré une provision pour dépréciation des titres de participation.

La perte probable de valeur est de 600.000.000 au jour de comptabilisation.

Écritures de constatation de l'entrée des participations au bilan :

- Débit au compte 261 prises de participation à l'intérieur : 1.500.000.000
- Crédit au compte 1016 Ecart d'équivalence : 1.500.000.000.

Écritures de constatation de la provision pour dépréciation:

- Débit au compte 1016 Ecart d'équivalence : 600.000.000
- Crédit au compte 296 provision pour dépréciation des immobilisations financières : 600.000.000

3ème hypothèse : la valeur d'équivalence passe à 1.200.000.000 à la fin de l'année N+1.

Une écriture de reprise sur provision est enregistrée :

- Débit au compte 296 provision pour dépréciation des immobilisations Financières : 300.000.000
- Crédit au compte 1036 comptes de contrepartie d'actifs : 300.000.000

4ème hypothèse : En année N+2, l'État vend tous ses titres de participation à 1.800.000.000.

Les écritures suivantes sont passées :

Écritures pour solde des provisions :

- Débit au compte 296 provision pour dépréciation des immobilisations Financières : 300.000.000
- Crédit au compte 1036 comptes de contrepartie d'actifs : 300.000.000

Écritures de sortie des titres de participations

- Débit au compte 1036 comptes de contrepartie d'actifs : 1.500.000.000
- Crédit au compte 261 prises de participation à l'intérieur : 1.500.000.000

Ecritures de cession des titres de participations

A la date de transfert du contrôle :

- Débit au compte 4141 Redevables, créances sur cessions d'actifs : 1.800.000.000
- Crédit au compte 754 cessions d'immobilisations : 1.800.000.000

A la date d'encaissement du prix :

- Crédit au compte 4141 Redevables, créances sur cessions d'actifs : 1.800.000.000
- Débit au compte 51 Banques, établissements financiers et assimilés : 1.800.000.000

1.2- Comptabilisation des titres de participation acquis sur le marché en année N :

1ère hypothèse : le coût historique est 2.000.000.000FCFA

- Débit au compte 261 prises de participation à l'intérieur : 2.000.000.000
- Crédit au compte de classes 4 ou 5 : 2.000.000.000

2ème hypothèse : au 31 décembre N+1, la valeur actuelle est de 1.600.000.000

Écritures de constatation de la provision :

- Débit au compte 691 Dotations aux provisions à caractère financier : 400.000.000
- Crédit au compte 296 provisions pour dépréciation des immobilisations financières: 400.000.000

3ème hypothèse : au 31 décembre de l'année N+2, la valeur des titres de participation passe à 1.900.000.000

Écritures de reprise de la provision :

- Débit au compte 296 provisions pour dépréciation des immobilisations financières : 300.000.000
- Crédit au compte 791 reprises sur provisions à caractère financier : 300.000.000

4ème hypothèse : En année N+3, l'État vend tous ses titres de participation à 1.950.000.000.

Les écritures suivantes sont passées :

Écritures pour solde des provisions :

- Débit au compte 296 provision pour dépréciation des immobilisations financières : 100.000.000
- Crédit au compte 654 valeur comptable des immobilisations cédées: 100.000.000

Écritures de sortie des titres de participations

- Débit au compte 654 valeur comptable des immobilisations cédées : 2.000.000.000
- Crédit au compte 261 prises de participation à l'intérieur : 2.000.000.000

Écritures de cession des titres de participations

A la date de transfert du contrôle :

- Débit au compte 4141 Redevables, créances sur cessions d'actifs: 1.950.000.000
- Crédit au compte 754 cessions d'immobilisations : 1.950.000.000

A la date d'encaissement du prix :

- Crédit au compte 4141 Redevables, créances sur cessions d'actifs : 1.950.000.000
- débit au compte 51 Banques, établissements financiers et assimilés : 1.950.000.000

2) Comptabilisation des prêts et avances :

En matière de prêts et avances, il faut distinguer le moment de signature des engagements, la date à laquelle la créance est constituée, et le versement au bénéficiaire. On abordera ensuite le suivi du recouvrement.

2.1- signature des engagements

Les écritures suivantes sont passées en engagement hors bilan

- Débit au compte 805 engagements accordés par l'État ;
- Crédit au compte 815 contrepartie des engagements accordés par l'État.

2.1- constatation de la créance

Les écritures suivantes sont passées au bilan

- Débit au compte 273 prêts aux entreprises publiques non financières;
- Crédit au compte 404 avances et prêts à verser.

Simultanément, le niveau des engagements accordés par l'État est réduit ; les écritures suivantes sont passées :

- Débit au compte 815 contrepartie des engagements accordés par l'État;
- Crédit au compte 805 engagements accordés par l'État.

2.3- versement des prêts et avances

Les écritures suivantes sont passées au bilan

- Débit au compte 404 avances et prêts à verser;
- Crédit au compte 51 Banques, établissements financiers et assimilés.

2.4- opérations de suivi et de recouvrement des prêts et avances

A la clôture de chaque exercice, les prêts et avances sont évalués.

Cas ou le prêt perd de sa valeur de façon définitive :

Soit un prêt de 100.000.000 accordé en année N dont le recouvrement à l'échéance de N+5 est complètement hypothéqué du fait de la faillite de la société bénéficiaire.

- Débit au compte 659 autres charges exceptionnelles : 100.000.000
- Crédit au compte 273 prêts aux entreprises publiques non financières 100.000.000

Cas ou la perte de valeur est réversible :

Soit une perte probable de 30.000.000 à l'échéance de N+5

- Débit au compte 691 dotation aux provisions à caractère financier : 30.000.0000
- Crédit au compte 296 provisions pour dépréciation des immobilisations financières : 30.000.000

Cas de reprises sur les provisions :

En année N+6 le risque de non recouvrement est estimé à 20.000.000

- Débit au compte 296 provisions pour dépréciation des immobilisations financières : 10.000.000
- Crédit au compte 791 reprises sur provisions à caractère financier : 10.000.000

Cas de recouvrement du prêt :

En année N + 8, le prêt est recouvert. Montant : 106.000.000

Écritures de traitement des provisions

- Débit au compte 296 provisions pour dépréciation des immobilisations financières : 20.000.000
- Crédit au compte 654 valeur comptables des immobilisations cédées, mises au rebus ou admises en non valeur : 20.000.000

Écritures de traitement du compte de prêt :

- Débit au compte 654 valeur comptables des immobilisations cédées, mises au rebus ou admises en non valeur : 100.000.000
- Crédit au compte 273 prêts aux entreprises publiques non financières : 100.000.000

Écritures de recouvrement de la créance

A l'échéance du prêt :

- Débit au compte 4141 Redevables, créances sur cessions d'actifs : 106.000.000
- Crédit au compte 754 cessions d'immobilisations : 106.000.000

A l'encaissement effectif des fonds :

- Crédit au compte 4141 Redevables, créances sur cessions d'actifs : 106.000.000
- débit au compte 51 Banques, établissements financiers et assimilés : 106.000.000

NORME N° 6 : LES STOCKS – 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 ou coût d'acquisition.

Lorsque le stock est constitué de 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 commissions, les frais d'entrepôts et les frais généraux rattachés, à l'exception des frais de transport, des frais de vente et des charges de personnel qui doivent être comptabilisés dans les charges de l'exercice.

L'article 41 de la Directive relative au PCE prévoit deux méthodes de valorisation des stocks : la méthode du premier entré premier sorti ou celle du coût moyen pondéré.

2. Source de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 6 : LES STOCKS – DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Suivant le PCE CEMAC, les stocks sont constitués des

- marchandises
- matières premières
- autres 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 ou coût d'acquisition
- 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 transport, 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 79 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 et des valeurs inactives autres que les deniers et archives administratives appartenant à l'Etat et aux autres organismes publics.

Elle permet de réceptionner, d'enregistrer, de suivre et de contrôler en quantité et en qualité les différents corps ayant une propriété physique et matérielle.

La comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité auxiliaire tenue en partie simple ou en partie double. Elle décrit l'existant et les mouvements d'entrée et de sortie concernant :

- les immobilisations incorporelles et corporelles ;
- les stocks de marchandises, fournitures ;
- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre, et les valeurs diverses appartenant ou confiées à l'Etat ainsi que les objets qui lui sont remis en dépôt ;
- les formules, titres, tickets et vignettes destinés à l'émission ou à la vente.

Des inventaires et comptes d'emploi sont établis à date fixe et à l'occasion des contrôles effectués par les organes habilités.»

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.

Rappelons qu'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 provisionnées

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.

CAS PRATIQUES

La comptabilisation des entrées et sorties est faite à l'aide de la classe 3 avec pour contrepartie les comptes de variation de stocks 603 et 703. Cette comptabilisation est concomitante aux opérations d'achat stockable.

1- Soit des fournitures de bureau achetées et entrées en stock, le 20 janvier de l'année N, coût d'achat : 20.000.000

Ecritures relatives à l'achat :

- Débit au compte 601 matières, matériels et fournitures : 20.000.000
- Crédit au compte 4011 fournisseurs dettes en comptes – achats de biens ou de prestations de services : 20.000.000

Simultanément, les écritures d'entrée des fournitures de bureau en stock :

- Débit au compte 3312 fournitures de bureau : 20.000.000
- Crédit au compte 603 variation de stocks de biens fongibles achetés : 20.000.000

2- 1^{er} service en date du 10 février de l'année N, montant 7.000.000

- Débit au compte 603 variation de stocks de biens fongibles achetés : 7.000.000
- Crédit au compte 3312 fournitures de bureau: 7.000.000

3- 2^{ème} service en en date du 30 septembre de l'année N ; 9.000.000

- Débit au compte 603 variation de stocks de biens fongibles achetés : 9.000.000
- Crédit au compte 3312 fournitures de bureau : 9.000.000

4- Le 31 décembre de l'année N, le procès verbal de recollement établit le stock réel (inventaire physique) à une valeur estimée à 3.500.000, soit une dépréciation de 500.000 par rapport au stock théorique.

Ecritures de constatation de la provision pour dépréciation :

- Débit au compte 692 : dotations aux provisions pour dépréciation des stocks: 500.000
- Crédit au compte 3812 provisions pour dépréciation des marchandises A: 500.000

La provision pour dépréciation peut faire l'objet de reprise en année N+1, le cas échéant.

5- Dans l'hypothèse où le procès verbal de recollement du stock physique conclut à une perte (partielle ou) totale du stock, il est constaté en charge définitive

- Débit au compte 659 : charges provisionnées de fonctionnement : 4.000.000
- Crédit au compte 3312 fournitures de bureau : 4.000.000

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

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.

1. 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, elles 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 constatée une charge provisionnée ;
- les charges qui ne concernent pas l'exercice finissant sont rattachées aux comptes de régularisation de l'actif circulant.

2. Source de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les principales sources d'inspiration d'établissement de la présente norme.

NORME N° 7 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT - 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 ;
- décisions de 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 (admissions 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.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

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

CAS PRATIQUES

A- Comptabilisation des modalités de sortie ou de réduction des créances de l'actif circulant.

Il s'agit des :

- décisions d'apurement des créances d'actif circulant ;
- décisions de 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.

1- Apurement des créances de l'actif circulant

a) Le bien-fondé de la créance est en cause (erreur de liquidation, impôt non dû), le comptable assignataire passe les écritures suivantes :

- Débit au compte 71 recettes fiscales ;
- Crédit au compte 412 redevables recettes fiscales.

b) Le bien-fondé de la créance est en cause (admissions en non valeur, remise gracieuse), le comptable assignataire passe les écritures suivantes :

- Débit au compte 651 annulations de produits constatés au cours de l'année antérieures ;
- Crédit au compte 412 redevables recettes fiscales.

2- 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.

Deux opérations sont passées : la première concerne le reclassement des créances porteuses de risque de non recouvrement dans la catégorie des créances douteuses ; la seconde la constatation de la dépréciation.

Ecritures de reclassement des créances douteuses :

- Crédit au compte 4111 ventes de biens ou de prestations de services, année courante ;
- Débit au compte 4919 créances douteuses.

Ecritures de la dépréciation sur les créances douteuses :

- Débit au compte 693 dotations aux provisions pour dépréciation des créances de l'actifs circulants ;
- Crédit au compte 4911 provisions pour dépréciation des comptes clients.

Dans les états financiers, cette dotation est reclassée en charges de fonctionnement.

3- Perte des créances de l'actif circulant

Les pertes de créances de l'actif circulant sont relatives aux créances liées à la vente de produits ou de prestations de service fournies par l'Etat.

Lorsque la créance de l'actif circulant est irrécouvrable, une charge provisionnée est constatée.

Ecritures de reclassement des créances douteuses :

- Crédit au compte 4111 ventes de biens ou de prestations de services, année courante ;
- Débit au compte 4919 créances douteuses.

Ecritures de constatation de la perte :

- Débit au compte 659 : Autres charges exceptionnelles ;
- Crédit au compte 4119 Créances douteuses.

Dans les états financiers, la charge provisionnée est reclassée en charges de fonctionnement.

B- Comptabilisation des charges qui ne concernent pas l'exercice finissant

Selon la règle 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 ou de lui imputer les évènements et les opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement.

En application de cette règle, les charges qui ne concernent pas l'exercice finissant sont rattachées aux comptes de régularisation-actif de manière à ne garder dans les charges que celles effectivement consommées au cours de cet exercice.

- Débit au compte 4811 charges comptabilisées d'avance ;
- Crédit au compte de la classe 6 approprié.

NORME N° 8 : LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT – 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 soumis 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 locales ;
- compte n° 442 : Établissements 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 leurs 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 termes ; 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.

1. 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.

2. Source de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 8 : LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT – *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.

Cas pratiques sur les titres de placements

Soit cinq cents (500) titres de placement en portefeuille, acquis pour une valeur de 5.000.000 francs CFA le 29 décembre 2011. Deux cent cinquante (250) titres ont été vendus le 15 janvier 2012 à trois millions 3.000.000 francs CFA et les deux cent cinquante (250) autres ont été réalisés le 02 février 2012 pour un montant de 2.400.000 francs CFA.

Passer les écritures d'achat et vente des titres de placement.

Solutions

1- achat des titres de placement le 29 décembre 2011 :

- débit au compte 501 titres de placement à l'intérieur : 5.000.000
- crédit au compte 512 BEAC : 5.000.000

2- vente de 250 titres de placement le 15 janvier 2012 :

- ❖ Ecritures de cession :
 - débit au compte 512 BEAC : 3.000.000
 - crédit au compte 501 titres de placement à l'intérieur : 3.000.000
- ❖ Ecritures gain sur cession
 - débit au compte 501 titres de placement à l'intérieur 500.000
 - crédit au compte 775 gains de détention sur actif financier : 500.000

3- vente de 250 titres de placement le 02 février 2012 :

- ❖ Ecritures de cession :
 - débit au compte 512 BEAC : 2.400.000
 - crédit au compte 501 titres de placement à l'intérieur : 2.400.000
- ❖ Ecritures de pertes sur cession
 - Débit au compte 672 pertes sur cession de titres de placement à l'intérieur : 100.000
 - crédit au compte 501 titres de placement à l'intérieur : 100.000

NORME N° 9 : LES DETTES FINANCIERES – EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme définit la dette financière en zone CEMAC dans le cadre des opérations de financement de l'État.

Le financement du développement dans les pays de la zone CEMAC 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 termes.

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 gouvernement soit à la banque centrale soit sur un compte ouvert à l'étranger soit sur un compte dans une banque locale dans le cadre du système des avances renouvelables ;
- les tirages sans virement de fonds au profit du gouvernement 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. La banque centrale est l'institution chargée de l'émission des obligations et bons du Trésor pour le compte des États membres CEMAC.

1. 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.

2. Sources de la norme

Le référentiel comptable applicable aux Etats membres de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 9 : LES DETTES FINANCIERES – 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 projet, 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 gouvernement, 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'Etat.

Les tirages sous forme de refinancement donnent lieu à un simple reclassement de la dette refinancée. En effet, le refinancement consiste à financer, 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.

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.

CAS PRATIQUES

Pour la dette directe :

Signature, mise en vigueur du contrat et tirage de la dette directe

- Après la signature et la mise en vigueur du contrat, les opérations suivantes sont passées au titre du montant des engagements des emprunts obtenus par l'État des partenaires au développement :
 - Débit au compte 811 Contrepartie des engagements obtenus par l'État ;
 - Crédit au compte 801 Engagements obtenus par l'État.

Au fur et à mesure que les recettes de financement sont encaissées, les écritures suivantes sont passées :

- Pour les tirages avec virement de fonds au profit du gouvernement ;
 - Débit au compte de la classe 5 ;
 - Crédit à l'un des comptes de la classe n°1 : 15, 16 ou 17
- Simultanément, les écritures de diminution des engagements obtenus par l'État, sont passées :
 - Débit au compte 801 Engagements obtenus par l'État ;
 - Crédit compte 811 Contrepartie des engagements obtenus par l'État

Le solde des comptes de la classe 8 en fin d'exercice traduit le montant des ressources restant à mobiliser.

- Pour les tirages sous forme de paiement direct, les écritures suivantes sont passées au vu de l'avis d'opération communiqué par le bailleur :
 - Débit à un compte de la classe 2 ;
 - Crédit à l'un des comptes de la classe n°1 : 15, 16 ou 17
- Simultanément, les écritures de diminution des engagements obtenus par l'État, sont passées :
 - Débit au compte 801 Engagements obtenus par l'État ;
 - Crédit compte 811 Contrepartie des engagements obtenus par l'État.
- Les encours annulés constituent des recettes exceptionnelles. Les écritures suivantes sont passées :
 - Débit à l'un des comptes de la classe n°1 : 15, 16 ou 17 ;
 - Crédit au compte 759 : Autres recettes exceptionnelles.
- Le rééchelonnement donne lieu à des écritures d'ordre en vue du reclassement de la dette.

Pour un emprunt projet multilatéral rééchelonné, les écritures suivantes sont passées :

- Débit au compte 151 emprunts projets multilatéraux ;
- Crédit au compte 159 emprunts projets rééchelonnés.

Remboursement de la dette directe

Il s'agit des remboursements donnant lieu à des sorties de ressources.

Décaissement :

- Débit à un compte 15, 16 ou 17 ;
- Crédit au compte 51 Banques, établissements financiers et assimilés.

Les opérations de remboursement n'impactent pas les comptes de la classe 8.

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.

Les bons du Trésor à plus d'un an sont considérés comme des dettes à moyen terme. Les bons du Trésor à moins d'un an sont des concours à court terme destinés à couvrir des déficits de trésorerie.

Souscription des bons du Trésor :

- *Souscription des bons du Trésor à plus d'un an :*

Les opérations de souscription sont réalisées par l'intermédiaire de la banque centrale.

La banque centrale transmet au Trésor les avis d'opérations effectuées sur le compte du Trésor. Les intérêts sont payés au moment de la souscription.

A la réception de l'avis d'opération, les écritures suivantes sont passées :

- débit au compte 5121 compte courant des comptables principaux du Trésor (pour le montant net des bons souscrits) ;
- débit au compte 4701 imputations provisoires de dépenses du budget général (pour le montant des intérêts).
- crédit au compte 142 bons du Trésor en compte courant à plus d'un an (pour le montant brut des bons souscrits).

Le comptable assignataire demande un ordonnancement de régularisation des intérêts payés. Au vu du titre de régularisation, les écritures suivantes sont passées :

- débit au compte 671 intérêt et frais financiers sur la dette ;
- crédit au compte 4701 imputations provisoires de dépenses du budget général.

- *Souscription des bons du Trésor à moins d'un an :*

-

Les opérations de souscription sont également réalisées par l'intermédiaire de la banque centrale.

La banque centrale transmet au Trésor les avis d'opérations effectuées sur le compte du Trésor. Les intérêts sont payés au moment de la souscription.

A la réception de l'avis d'opération, les écritures suivantes sont passées :

- débit au compte 5121 compte courant des comptables principaux du Trésor (pour le montant net des bons souscrits) ;
- débit au compte 4701 imputations provisoires de dépenses du budget général (pour le montant des intérêts) ;
- crédit au compte 4792 bons du Trésor en compte courant à moins d'un an (pour le montant brut des bons souscrits).

Le comptable assignataire demande un ordonnancement de régularisation des intérêts payés. Au vu du titre de régularisation les écritures suivantes sont passées :

- débit au compte 671 intérêt et frais financiers sur la dette ;
- crédit au compte 4701 imputations provisoires de dépenses du budget général

Remboursement des bons du Trésor

- *Remboursement des bons du Trésor à plus d'un an :*
 - débit au compte 142 bons du Trésor en compte courant à plus d'un an ;
 - crédit au compte 5121 compte courant des comptables principaux du Trésor.

- *Remboursement des bons du Trésor à moins d'un an :*
 - débit au compte 4792 bons du Trésor en compte courant à moins d'un an ;
 - crédit au compte 5121 compte courant des comptables principaux du Trésor.

NORME N° 10 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET LES DETTES NON FINANCIERES – EXPOSE DES MOTIFS

1- Définition et méthode de comptabilisation

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. Elles 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'État ;
- les dettes sur les immobilisations non financières.

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

- une obligation de l'État 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'État.

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.

2- Sources de la norme

Le référentiel comptable des Etats membres de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration pour l'établissement de la présente norme.

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

1- CHAMP D'APPLICATION

Les provisions pour risques sont de deux types :

- les provisions pour risques financiers : elles correspondent notamment aux risques liés aux garanties et d'avals, et aux PPP ;
- les risques provisionnés : ils 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'État ;
- 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'État vis-à-vis de tiers ;
- 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.

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 l'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.

CAS PRATIQUES

1. Comptabilisation des provisions liées aux opérations partenariat public-privé

a) Constitution de la provision (année N) :

- Débit au compte 696 dotations aux provisions pour risques : 1000 ;
- Crédit au compte 191 provisions pour risques d'exploitation liés au partenariat public privé : 1000

b) Diminution de la provision (année N+1)

- Débit au compte 191 provisions pour risques d'exploitation liés au partenariat public privé : 50
- Crédit au compte 796 reprises sur provisions pour risques : 50

c) Survenance du risque (année N+2)

- Débit au compte 656 : Valeurs des garanties : 1200 ;
- Crédit au compte 4016 Dettes en comptes - charges exceptionnelles: 1200

d) Règlement du créancier (année N+2)

- Débit au compte 4016 Dettes en comptes - charges exceptionnelles : 1200
- Crédit au compte 5121 compte courant des comptables principaux du Trésor : 1200

e) Reprise sur provision (année N+2) :

- Débit au compte 191 provisions pour risques d'exploitation liés au partenariat public privé : 950 ;
- Crédit au compte de classe 796 reprises sur provisions pour risques : 950.

2. Comptabilisation des provisions pour risques liés aux garanties et avals

a) Constitution de la provision (Année N) :

- Débit au compte 696 dotations aux provisions pour risques: 2500 ;
- Crédit au compte 181 dettes avalisées multilatérales: 2500.

N.B. : montant échéancier de la dette garantie (mesurable avec fiabilité chaque année)

b) Diminution de la provision (Année N+1) :

- Débit au compte 181 dettes avalisées multilatérales : 300 ;
- Crédit au compte 796 reprises sur provisions pour risques : 300.

c) Survenance du risque (Année N+ 2) :

- Débit au compte 656 : Valeurs des garanties : 1800 ;
- Crédit au compte 4016 Dettes en comptes - charges exceptionnelles : 1800.

d) Règlement du créancier (année N+2) :

- Débit au compte 4016 Dettes en comptes – charges exceptionnelles : 1800 ;
- Crédit au compte 5121 compte courant des comptables principaux du Trésor : 1800

e) Reprise sur provision (année N+2) :

- Débit au compte 181 dettes avalisées multilatérales : 2200 ;
- Crédit au compte de classe 796 reprises sur provisions pour risques : 2200

NORME 11 : LES PRODUITS FISCAUX – EXPOSE DES MOTIFS

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

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.

1. 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 assimilés encaissés après émission de titre de perception, sont acquis au titre de l'exercice au cours duquel, les rôles, les avis d'imposition, les états de liquidation et les titres de régularisation sont établis.

2. Sources de la norme

Le référentiel comptable des Etats membres de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME 11 : LES PRODUITS FISCAUX – 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 :

- 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 ;
- Impôts sur le commerce extérieur et les transactions internationales ;
- Autres recettes fiscales.

Sont exclus :

- 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 une loi de finances ;
- réalisation des opérations d'imposition ;
- détermination du montant de l'impôt.

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

Suivant l'article 9 de la directive relative au PCE : « les produits correspondant aux recettes encaissées après émission de titres de perception sont enregistrés en comptabilité générale au moment de la prise en charge des rôles, états de liquidation ou ordres de recette par le comptable principal.

Ceux relatifs aux recettes encaissées sans émission préalable de titres de perception sont enregistrés en comptabilité générale au moment de leur versement... »

Par exception à l'alinéa précédent, certaines recettes peuvent être enregistrées au vu de titres de perception, de rôles ou de contrats pour les opérations fondées sur le système d'émission préalable de titre. Les droits sont alors constatés au moment de la prise en charge comptable du titre de perception. »

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 charge.

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.

CAS PRATIQUES

1- Comptabilisation des impôts directs de l'État perçus après émission de titre de perception.

1.1- Prise en charge du titre de perception et encaissement.

- Cette comptabilisation obéit au principe de constatation des droits et obligations.
 - Débit au compte 412 redevables, recettes fiscales ;
 - Crédit au compte 71 recettes fiscales.

- Après encaissement, les écritures suivantes sont passées :
 - Débit au compte de la classe 5 ou de dettes de la classe 4 (en cas de compensation);
 - Crédit au compte 412 redevables, recettes fiscales.

- Comptabilisation des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée. Il s'agit des décisions de dégrèvement de l'impôt et annulation suite à erreur ou réclamation au fond :
 - Débit au compte 71 recettes fiscales ;
 - Crédit au compte 412 redevables, recettes fiscales.

- Comptabilisation des décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bienfondé de la créance initialement comptabilisée. Il s'agit de décisions de remises gracieuses, admissions en non-valeur etc.
 - Débit au compte de la classe 651 annulations de produits constatés au cours des années antérieures ;
 - Crédit au compte 412 redevables, recettes fiscales.

1.2- Comptabilisation des acomptes provisionnels et des remboursements d'impôt

Les acomptes provisionnels sont comptabilisés dans les mêmes conditions que les versements imputés aux rôles émis.

- Débit au compte de la classe 5 ou de dettes de la classe 4 (en cas de compensation) ;
- Crédit au compte 412 redevables, recettes fiscales.

Le produit n'est enregistré qu'au moment de la liquidation définitive.

- Débit au compte 412 redevables, recettes fiscales;
- Crédit au compte 71 recettes fiscales.

-

Si la liquidation définitive est inférieure au montant initial encaissé, la différence peut faire l'objet d'un remboursement.

- Crédit au compte de la classe 5 ou de dettes de la classe 4 (en cas de compensation) ;
- Débit au compte 412 redevables, recettes fiscales.

2- Comptabilisation des impôts et taxes sans émission préalable de titre de perception

2.1- Comptabilisation des encaissements :

- A l'encaissement en année N :
 - Débit au compte classe 5 ou de dettes de la classe 4 ;
 - Crédit au compte 475 Imputation provisoire de recettes à régulariser chez les comptables principaux.
- Régularisation au fur et à mesure au cours de l'année N :
 - Débit au compte 475 Imputation provisoire de recettes à régulariser chez les comptables principaux. ;
 - Crédit au compte 71 recettes fiscales.

2.2- Comptabilisation des versements anticipés :

- A l'encaissement en année N :
 - Débit au compte classe 5 ou de dettes de la classe 4 ;
 - Crédit au compte 486 impôts et taxes encaissés pour le compte de la gestion suivante.

- Régularisation en année N + 1 :
 - Débit au compte 486 impôts et taxes encaissés pour le compte de la gestion suivante ;
 - Crédit au compte 71 recettes fiscales.

NORME N° 12 : LES AUTRES PRODUITS – 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.

1. 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.

2. Sources de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 12 : LES AUTRES PRODUITS – 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 autres que les intérêts ;
- Droits et frais administratifs ;
- Amendes et condamnations pécuniaires ;
- Cotisations sociales ;
- Transfert volontaire autres que les dons ;
- Autres recettes non fiscales :
- Restitutions au Trésor de sommes indûment payées ;
- Autres recettes exceptionnelles.

Les produits d'intervention comprennent :

- Transferts reçus du budget général ;
- Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor ;
- Dons des institutions internationales ;
- Dons des administrations publiques internationales ;
- Dons intérieurs reçus autres que ceux provenant d'autres budgets publics ;
- Autres dons et legs

Les produits financiers comprennent :

- Intérêts des prêts ;
- Intérêts sur les dépôts à terme ;
- Intérêts sur titres de placements ;
- Gains de détention sur actifs financiers ;
- 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.

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.

CAS PRATIQUES

- **Opérations courantes**

Les autres produits sont la contrepartie de prestations fournies par l'État. Ils sont comptabilisés directement en classe 7, au vu de quittances et autres reçus délivrés par l'administration dès la livraison de la prestation demandée par l'utilisateur.

Constatation d'un produit de fonctionnement :

- Débit au compte 411 Clients ;
- Crédit au compte de la classe 70 ventes de produit et services.

Encaissement du montant correspondant :

- Débit au compte 51 Banque, établissements financiers et assimilés
- Crédit au compte 411 Clients.

- **Opérations de fin de gestion**

Les produits à recevoir concernent les ventes de biens ou de prestations de services effectuées au cours de l'exercice finissant et pour lesquels une facture n'a pas été établie :

- Débit au compte 4181 client, ventes de biens ou de prestations de services, factures à établir;
- Crédit au compte 701 ventes de produits ou 702 ventes de prestations de services.

Les produits comptabilisés d'avance concernent ceux qui sont perçus au titre des exercices à venir lors de l'établissement des états financiers sans que les prestations ou fournitures le justifiant n'aient été encore effectuées ou livrées. Tels que les intérêts et loyers perçus d'avance pour une période chevauchant sur plusieurs exercices.

- Débit au compte 771 intérêts des prêts;
- Crédit au compte 4812 produits comptabilisés d'avance.

NORME N° 13 : LES CHARGES – EXPOSE DES MOTIFS

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

L'article 27 de la directive relative au PCE CEMAC 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.

1. Modalités de prise en compte des charges

Le principe général posé par la Directive relative au PCE CEMAC 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.

2. Sources de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 13 : LES CHARGES – DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Le référentiel comptable français définit « les charges 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. »

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 ;
- Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie ;
- Matériel et fournitures spécifiques ;
- Autres achats de biens ;
- Frais de transport et de mission ;
- Loyers- actifs produits ;
- Entretien et maintenance ;
- Assurances ;
- Frais de relations publiques et communication ;
- Frais de formation du personnel ;
- Autres acquisitions de services ;
- Frais bancaires ;
- Prestations de services ;
- Redevances pour brevets, licences et logiciels ;
- Autres acquisitions de services ;
- Traitements et salaires en espèces ;
- Primes et indemnités ;
- Cotisations sociales ;
- Avantages en nature au personnel ;
- Prestations sociales ;
- Autres dépenses de personnel ;
- 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
- Loyers – actifs non produits ;
- Valeur des garanties ;
- Autres charges exceptionnelles ;
- Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles ;
- Dotations aux amortissements des immeubles ;
- Dotations aux amortissements des meubles ;
- Dotations aux amortissements des équipements militaires ;
- Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations ;
- Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks ;
- Dotations aux provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant ;
- Dotations aux provisions pour dépréciation des titres de placement ;
- Dotations aux provisions pour dépréciation des comptes de fournisseurs ;
- Dotations aux provisions pour risque.

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 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 changes ;
- autres intérêts et frais bancaires.

2. REGLES DE COMPTABILISATION DES CHARGES

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

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, 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.

CAS PRATIQUES

- **Opérations budgétaires imputées en classe 6**

1- Dépenses budgétaires courantes de l'État payées après liquidation

1.1- A la liquidation :

- Débit au compte de la classe 6 par nature ;
- Crédit au compte de dettes 40 fournisseurs et comptes rattachés.

1.2- Règlement de la dépense par le comptable assignataire :

- Débit au compte de dettes 40 fournisseurs et comptes rattachés ;
- Crédit au compte de classe 5.

2- Dépenses budgétaires de l'État payées sans liquidation préalable

2.1- Règlement de la dépense par le comptable assignataire :

- Débit au compte 470 imputation provisoire de dépenses à régulariser chez les comptables principaux;
- Crédit au compte de la classe 5.

2.2- Après régularisation par l'ordonnateur

- Débit du compte de classe 6 par nature
- Crédit au compte 470 imputation provisoire de dépenses à régulariser chez les comptables principaux;

3- Annulation de dépenses budgétaires de l'État

3.1- Annulation d'une charge non payée en cours de gestion :

- Débit au compte 40 fournisseurs et comptes rattachés ;
- Crédit au compte de la classe 6 par nature.

3.2- Annulation au cours de la gestion suivante d'une charge non payée

- Débit au compte de dettes 40 fournisseurs et comptes rattachés ;
- Crédit au compte 759 Autres produits exceptionnels.

3.3- Annulation d'une dépense déjà payée :

- Débit au compte de créances 41 clients, redevables et comptes rattachés ;
- Crédit au compte 752 restitutions au Trésor de sommes indûment perçues.

• Opérations de fin d'exercice

Les charges constatées d'avance correspondent à des dépenses ordinaires payées, rattachables aux exercices suivants. Elles concernent par exemple les dépenses payées au cours de l'exercice finissant et qui n'ont pas été entièrement consommées (fournitures, matières, loyers, intérêts etc.) :

- Débit au compte 4811 charges comptabilisées d'avance;
- Crédit au compte de la classe 6 de charges concernées pour déterminer les charges effectivement consommées.

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. Elles concernent par exemple les consommations de l'exercice finissant mais qui ne seront enregistrées qu'au cours de l'exercice suivant. Il s'agit des factures à recevoir dont le montant est connu mais dont les pièces justificatives ne sont pas encore parvenues au service gestionnaire. C'est le cas des consommations d'eau, d'électricité ou des intérêts payés à terme échus :

- Débit au compte de la classe 6 de charges concernées pour déterminer les charges effectivement consommées;
- Crédit au compte. 4081 fournisseurs, factures non parvenues.

NORME N° 14 : LES ENGAGEMENTS HORS BILAN – EXPOSE DES MOTIFS

Le tableau de situation nette 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 tableau de situation nette. 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 tableau de situation nette. Leur inscription au tableau de situation nette est subordonnée à la réalisation de conditions ou d'événements futurs. Ils sont classés en :

- engagements obtenus ;
- engagements accordés.

L'article 29 du PCE CEMAC dispose : « 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 de modification des normes comptables, destinée à fournir une information sincère, entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé. »

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 les 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.

2. Sources de la norme

Le référentiel comptable de l'UEMOA et le référentiel comptable français constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 14 : LES ENGAGEMENTS HORS BILAN – *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'engagement à caractère essentiellement financier liant ce dernier à des tiers. Les engagements hors bilan comprennent obligatoirement les conventions relatives:

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

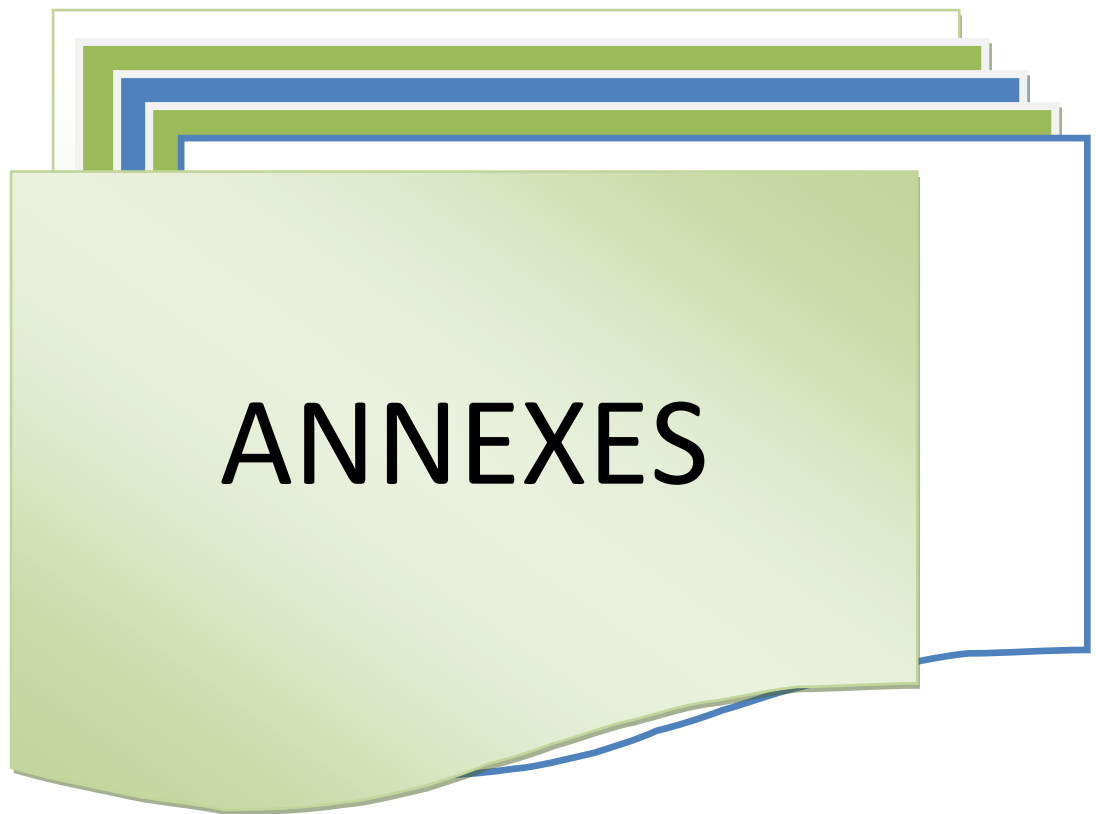
2. REGLES DE COMPTABILISATION

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 : INFORMATIONS A APPORTER DANS L'ETAT 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 intervenus 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'annulation et de dégrèvement 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.

Actif	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
Amortissements	<p>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.</p>
Bilan d'ouverture	<p>Situation du patrimoine de l'État au début de l'exercice. Le patrimoine de l'État est constitué des actifs financiers et non financiers et des dettes correspondant à son passif.</p> <p>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.</p> <p>L'élaboration du bilan d'ouverture pour l'État suppose la définition, d'une part, du périmètre des éléments actifs (particulièrement des actifs non financiers) à prendre 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</p>

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	<p>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.</p> <p>Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer le coût d'acquisition</p>
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 ne

sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de 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>

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.

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>

