

MINISTERE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DU DEVELOPPEMENT

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

DIRECTION DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FINANCIERE

BURKINA FASO

Unité - Progrès - Justice

- - - 1 5 7

ARRETE N°2019 _____/MINEFID/SG/DGTCP/DELF
portant adoption du référentiel des normes comptables
de l'Etat.

Le Ministre de l'Economie, des Finances et du Développement

- VU la Constitution ;
- VU le Décret n°2019-004/PRES du 21 janvier 2019 portant nomination du Premier Ministre ;
- VU le Décret n°2019-0042/PRES/PM du 24 janvier 2019, portant composition du Gouvernement ;
- VU le Décret n°2019-0139/PRES/PM/SGG-CM du 18 février 2019, portant attributions des membres du Gouvernement ;
- VU le Décret n°2016-381/PRES/PM/MINEFID du 20 mai 2016, portant organisation du Ministère de l'Economie, des Finances et du Développement ;
- VU la loi n°08-2013/AN du 23 avril 2013 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au Burkina Faso ;
- VU la Loi organique n°073-2015/CNT du 06 novembre 2015, relative aux lois de finances ;
- VU le Décret n°2016-598/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant règlement général sur la comptabilité publique ;
- VU le Décret n°2016-599/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant régime juridique applicable aux comptables publics ;
- VU le décret n°2016-601/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat ;
- VU le décret n°2016-602/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant tableau des opérations financières de l'Etat ;
- VU le décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'Etat et des autres organismes publics ;
- VU l'arrêté n°2017-185/MINEFID/SG/DGTCP/DELF du 02 juin 2017 portant plan comptable de l'Etat.

ARRETE

ARTICLE 1 : En application des dispositions de l'article 46 du décret n°2016-601/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat, le référentiel des normes comptables joint en annexe est adopté.

ARTICLE 2 : Le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique est chargé de l'exécution du présent arrêté qui entre en vigueur à compter de sa date de signature et sera publié au Journal Officiel du Faso.

29 AVR 2019

OUAGADOUGOU, le



Lassané KABORE
Lassané KABORE
Officier de l'Ordre National

**MINISTERE DE L'ECONMIE,
DES FINANCES ET DU DEVELOPPEMENT**

BURKINA FASO
=====

UNITE-PROGRES-JUSTICE

**DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE**

REFERENTIEL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT



2019

INTRODUCTION

Le référentiel des normes comptables de l'Etat est articulé en deux (02) parties.

La première partie décrit le cadre conceptuel de la tenue de la comptabilité générale de l'État. Elle explique les choix directeurs, les innovations introduites par l'actuel Plan Comptable de l'Etat (PCE) par rapport à celui de 2004, les spécificités liées à l'action de l'État et les caractéristiques de la comptabilité de l'État.

La seconde partie regroupe les dispositions du PCE en quatorze (16) normes touchant le périmètre des opérations qui y sont enregistrées.

Les normes comptables sont articulées en deux (02) parties :

- l'exposé des motifs : il définit le contenu des dispositions de la norme, les éventuelles spécificités de l'État qui y sont attachées, le choix opéré et la source de la norme ;
- les dispositions normatives sont articulées en quatre (04) points :
 - le périmètre d'application ;
 - les règles de comptabilisation ;
 - les règles d'évaluation ;
 - les informations à annexer.

I- CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'État détermine les choix directeurs, les innovations introduites par l'actuel plan comptable de l'Etat (PCE), les spécificités liées à l'action de l'État, les principes et règles de la comptabilité générale de l'État et les objectifs des états financiers.

L'ensemble des opérations patrimoniales de l'Etat sont traitées sous la forme de normes comptables.

I.1 Choix directeurs

Les choix directeurs de la comptabilité de l'État sont structurés autour de trois axes :

- 1- mettre en œuvre le cadre juridique et institutionnel spécifique aux opérations de l'État ;
- 2- s'inspirer des normes comptables internationales applicables au secteur public ;
- 3- faciliter l'articulation entre les différentes comptabilités tenues par l'Etat.

I.1.1-Cadre juridique

Le cadre juridique de la comptabilité de l'État est constitué des principaux textes suivants:

- la loi organique n°073-2015/CNT du 06 novembre 2015, relative aux lois de finances (LOLF);
- la loi n°08-2013/AN du 23 avril 2013 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au Burkina Faso ;
- le décret n°2016-598/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) ;
- le décret n°2016-601/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat ;
- le décret n°2016-602/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant tableau des opérations financières de l'Etat ;
- le décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'Etat et des autres organismes publics ;
- l'arrêté n°2017-185/MINEFID/SG/DGTC/DELF du 02 juin 2017 portant plan comptable de l'État (PCE).

L'ensemble de ces textes donne une base juridique aux principes, normes et règles applicables à la comptabilité de l'Etat. Dans ce sens, l'article 79 de la LOLF dispose que l'État tient une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale.

Les contours ainsi que l'objet de cette comptabilité générale sont précisés par l'article 161 du RGCP qui dispose que ladite comptabilité est une comptabilité d'exercice. Elle a pour objet de retracer :

- les opérations budgétaires ;
- les opérations de trésorerie ;
- les opérations faites avec des tiers et les opérations d'attente et de régularisation ;
- les flux de gestion internes : amortissements, provisions, produits et charges rattachés.

Les opérations ci-dessus citées sont complétées par les mouvements du patrimoine et des valeurs conformément aux dispositions du décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID portant comptabilité des matières de l'Etat et des autres organismes publics.

En vue de favoriser le respect du périmètre de la comptabilité d'exercice, l'article 9 du cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat précise que « les opérations budgétaires sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de décaissement ».

S'agissant de la comptabilité budgétaire, l'alinéa 2 de l'article 132 du RGCP stipule qu'elle est renseignée par les comptes publics en ce qui concerne les encaissements et paiements relatifs aux opérations de recettes et de dépenses. La comptabilité budgétaire tenue par les comptes est donc fondée sur les encaissements et les paiements.

De ce qui précède, il peut être retenu que la comptabilité générale enregistre les opérations budgétaires pour le compte de l'exercice auquel elles se rapportent. A cet effet, les recettes sont enregistrées au moment de la déclaration et/ou du versement spontané des impôts et taxes de toute nature par les contribuables et les autres produits. Les dépenses sont enregistrées au moment de la liquidation. Des exceptions sont prévues pour certaines catégories de recettes et de dépenses qui peuvent être encaissées ou payées en comptabilité générale sans émission préalable de titres de recettes ou de mandats de paiement.

I.1.2- Normes comptables internationales applicables au secteur public

L'article 3 du cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat dispose, que la comptabilité générale de l'Etat s'inspire des normes comptables internationales, notamment le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA).

La prise en compte des normes de l'entreprise privée établies par le SYSCOA, dans le cadre du plan comptable de l'Etat, obéit à la méthodologie suivante :

- les règles de la comptabilité d'entreprise sont directement transposées dans la comptabilité générale de l'Etat lorsqu'elles ne sont pas contraires aux spécificités de l'Etat ;

- certaines règles sont adaptées lorsque c'est nécessaire pour prendre en considération certaines spécificités de l'État. C'est le cas de la présentation des états financiers ;
- d'autres règles sont créées pour la comptabilisation d'opérations spécifiques pour lesquelles il n'existe pas de règles dans le référentiel SYSCOA, c'est le cas en matière de détermination de la situation nette.

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

Le présent référentiel présente également des spécificités par rapport à celui du SYSCOA au niveau de certains comptes utilisés (voir classe 3, classe 8).

Enfin, l'article 1^{er} du cadre conceptuel limite le champ de la comptabilité générale de l'Etat à l'administration centrale et à ses services déconcentrés.

I.1.3 Articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale

L'article 132 du règlement général sur la comptabilité publique dispose : «La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'État et des autres organismes publics en recettes et en dépenses et conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget ou de l'état des prévisions.

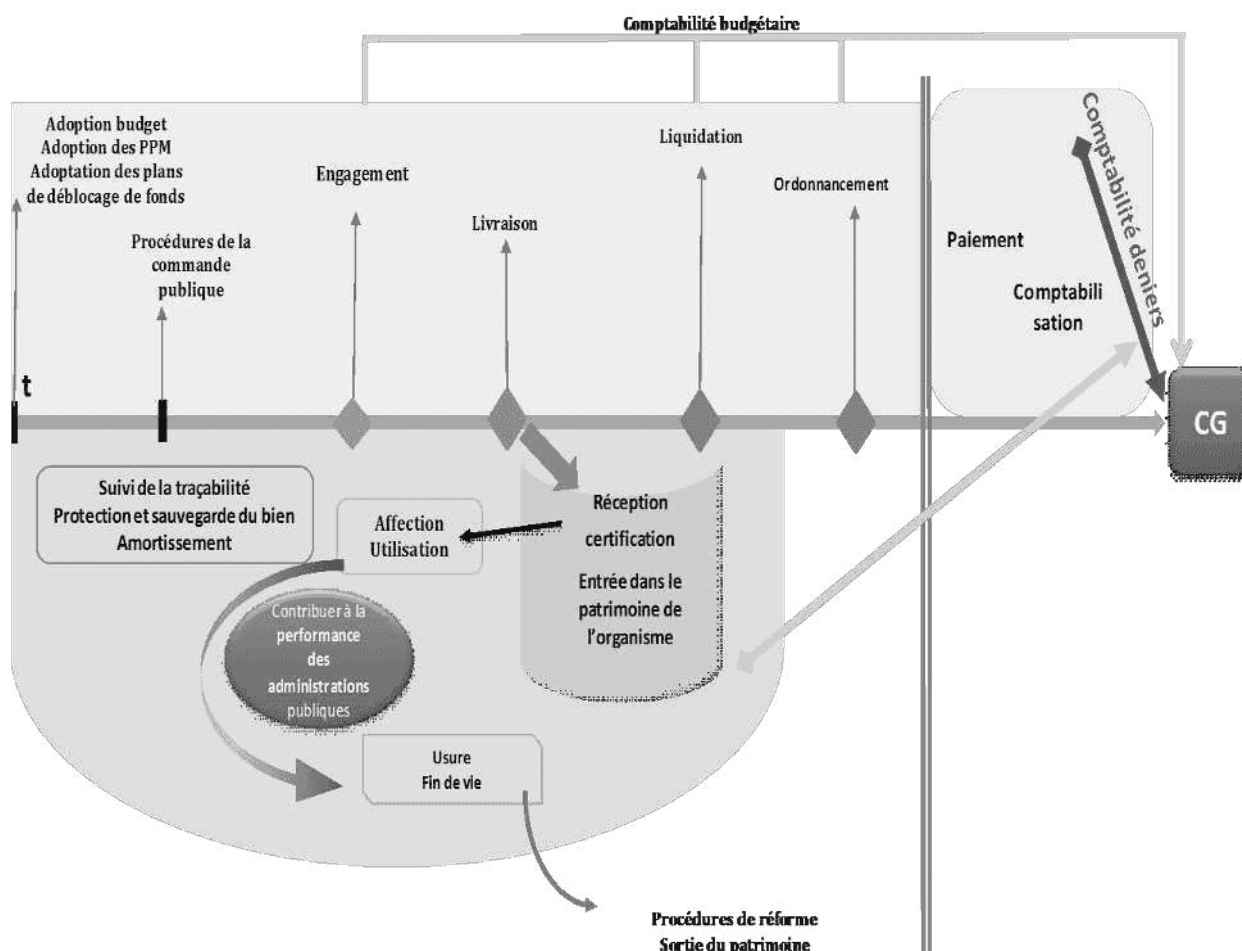
Cette comptabilité est renseignée par les comptables publics en ce qui concerne les encaissements et paiements relatifs aux opérations de recettes et de dépenses.

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 ordonnancées sur le budget général et les comptes spéciaux au titre de l'année considérée ».

La comptabilité générale retrace les opérations budgétaires au titre de l'exercice auquel elles se rapportent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de décaissement. Elle enregistre les recettes au moment de la déclaration et/ou du versement spontané des impôts et taxes de toute nature par les contribuables ainsi que les autres produits et les dépenses au moment de la liquidation.

L'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale de l'Etat est 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.



I.2 Orientations et contenu du PCE de 2017

Le plan comptable de l'État comporte huit classes de comptes. La comptabilité générale de l'État retient l'enregistrement de la dépense budgétaire à partir de l'étape de la liquidation. Les recettes budgétaires sont comptabilisées à la déclaration et/ou versement spontané.

Certaines opérations budgétaires notamment les comptes spéciaux du Trésor font l'objet de réflexion en comptabilité patrimoniale en fin de période comptable.

Les engagements de l'État relatifs aux emprunts, dons, prêts, avances, garanties et avals, sont suivis hors bilan dès leur naissance juridique. Les recettes de financement et/ou les décaissements affectant la trésorerie sont portés aux comptes de bilan.

Les règles de gestion et de suivi du patrimoine sont définies. La comptabilité générale de l'État permet la détermination d'un seul résultat, le résultat de l'exercice. Le résultat d'exécution de la loi de finances est déterminé hors comptabilité générale.

Le cadre conceptuel constitue une évolution majeure avec :

- le passage à une comptabilité d'exercice fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations ;
- la prise en compte de la dimension patrimoniale. En effet, la comptabilité générale de l'État décrit le patrimoine de l'État et son évolution (article 161 du RGCP);
- les normes comptables de l'État intègrent les principes de la comptabilité de l'entreprise tout en tenant compte des spécificités de l'État (par exemple non valorisation du droit à lever l'impôt, d'où l'inexistence de capital dans le bilan de l'État).

Cette réforme rapproche davantage la comptabilisation des opérations budgétaires en comptabilité générale, du fait générateur.

La prise en compte de la dimension patrimoniale concourt à faire prendre conscience aux gestionnaires de la nécessité d'un suivi de l'utilisation des biens appartenant à l'État. Elle favorise l'éclosion et la valorisation de la fonction comptable qui devient plus étendue et partagée dans les secteurs de la vie de l'État. En ce sens, le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat fixe les règles de gestion des biens de l'État : valorisation des actifs, suivi des amortissements et dépréciations.

La structure du plan comptable de l'État se rapproche de celle de l'entreprise : l'intégration des comptes de stocks, l'enregistrement des opérations au jour le jour dans les comptes patrimoniaux et de gestion, le suivi des engagements hors bilan de l'Etat, l'enregistrement des recettes liées au financement au bilan, la détermination d'un résultat de l'exercice, l'élaboration des états financiers.

Pour la codification, le principe suivant a été retenu :

le niveau de codification de base des comptes d'imputation dans le PCE simplifié est limité à trois (03) chiffres au maximum :

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

I.3 Spécificités liées à l'action de l'État

L'article 127 du règlement général sur la comptabilité publique dispose : « le plan comptable de l'État s'inspire du Système Comptable Ouest Africain et des autres normes comptables internationales, tout en tenant compte des spécificités de l'État »

Les spécificités liées à l'action de l'État procèdent de ses objectifs, ses activités et ses règles de gestion :

- 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 édictées par les normes comptables de l'Etat ;
- les règles de présentation des états de synthèse ;
- 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.).

I.4 Principes et règles de la comptabilité générale de l'État

Les règles et principes de la comptabilité générale de l'Etat sont :

- la règle de comptabilité en partie double ;
- la règle de la constatation des droits et obligations ;
- le principe de permanence dans la terminologie et dans les méthodes utilisées ;
- le principe de la continuité de l'exploitation ;
- le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture ;
- le principe de la prudence ;
- le principe de la transparence (sincérité, sécurité, pérennité et irréversibilité de l'information comptable) ;
- le principe de la spécialisation des exercices ;
- le principe du coût historique.

En outre, pour l'évaluation de certaines opérations, il est fait application du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

I.5 Objectifs des états financiers

Les états financiers ont pour objectif de mettre à la disposition des décideurs et autres utilisateurs, des données sincères présentant une image fidèle de la situation financière de l'Etat.

II- PRESENTATION DES NORMES COMPTABLES

NORME N°1 : LES ETATS FINANCIERS

NORME N°1 : LES ETATS FINANCIERS - *EXPOSE DES MOTIFS*

Les états financiers prévus par l'article 24 du décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat, comprennent : le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau des opérations financières du Trésor et l'état annexé.

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

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

1- Contenu des états financiers

1.1- Le bilan

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

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

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie-actif et les comptes de régularisation d'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 bilan ou tableau de situation nette présente deux caractéristiques :

- le poste de trésorerie est classé en trésorerie - actif et en trésorerie- passif ;
- la situation nette est un poste qui ne correspond pas aux capitaux propres de l'entreprise privée, l'État ne disposant pas de capitaux propres. La situation nette est la mesure de la différence entre les actifs et les passifs.

La trésorerie-actif est constituée des 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 ou assimilés et les services non personnalisés de l'Etat.

1.2- Le compte de résultat

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

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

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

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

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

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

Le compte de résultat est présenté en trois tableaux :

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

1.3- Le tableau des flux de trésorerie

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

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

Le classement des agrégats de trésorerie permet de calculer trois soldes significatifs :

- l'excédent de trésorerie définitive ;
- l'excédent de trésorerie après investissement ;
- 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 et cessions d'investissement ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement de l'État.

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

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

1.4- Le tableau des opérations financières du Trésor

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

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

1.5- L'état annexé

L'état annexé contient l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des autres états financiers de l'Etat. Il comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan.

Toute opération particulière ou modification des normes comptables entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé.

L'état annexé fait partie intégrante des états financiers. Les données figurant sur l'état annexé sont numérotées 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 autres états financiers.

Toutes autres informations susceptibles d'influencer l'opinion des décideurs doivent également être dans l'état annexé.

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

2- Sources de la norme

Le règlement général sur la comptabilité publique et le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat constituent les principales sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N°1 : LES ETATS FINANCIERS - DISPOSITIONS NORMATIVES

1. Le bilan

L'article 25 du décret portant cadre conceptuel dispose que « le bilan est le tableau de situation nette qui présente l'actif et le passif de l'État. Il fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant, 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 bilan, constitués des actifs et des passifs financiers font l'objet d'une récapitulation spécifique ». Le bilan se présente comme suit :

N° 1 BILAN OU TABLEAU DE SITUATION NETTE

ACTIF	EXERCICE N			EXERCICE N -1
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (I)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
ACTIF CIRCULANT (II)				
Stocks				
Créances fiscales et assimilées				
Créances non fiscales				
Autres créances				

Charges constatées d'avances				
TRESORERIE - ACTIF (III)				
Disponibilités				
Équivalences de trésorerie et autres composantes				
Comptes de régularisation (IV)				
TOTAL ACTIF (V=I+II+III+IV)				

PASSIF				
DETTE FINANCIERES (VI)				
Dettes intérieures				
Dettes extérieures				
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie) (VII)				
Dettes de fonctionnement				
Dettes de transfert				
Produits constatés d'avance				
Autres dettes non financières				
PROVISIONS POUR RISQUES (VIII)				
Provision pour risques financiers-dettes avalisées				
Provisions pour risques financiers-PPP				
TRESORERIE – PASSIF (IX)				
Correspondants du Trésor (déposants de fonds)				
Autres				
Comptes de régularisation (X)				
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (XI=VI+VII+VIII+IX+X)				
Report à nouveau (XII)				
Écart de réévaluation et d'intégration (XIII)				
Résultat de l'exercice (XIV)				
SITUATION NETTE (XV= V- XI=XII+XIII+XIV)				

2. Le compte de résultat

L'article 26 du décret portant cadre conceptuel dispose que le compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges. Les charges sont classées selon qu'elles concernent le fonctionnement, les interventions ou les opérations financières. A ces charges s'ajoutent les dotations aux amortissements et provisions qui sont imputées aux charges de fonctionnement et financières correspondantes. 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.

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		
Autres impôts directs		
Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services		
Droits de timbre et d'enregistrement		
Droits et taxes à l'importation		
Droits et taxes à l'exportation		
Autres recettes fiscales		
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		
Droits et frais administratifs		
Amendes et condamnations pécuniaires		
Cotisations de sécurité sociale		
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 PROGRAMME ET LEGS		
Dons des institutions internationales		
Dons des gouvernements étrangers		
Dons des organismes privés extérieurs		
Dons intérieurs		
Fonds de concours		
Autres dons et legs		
RECETTES EXCEPTIONNELLES		
Remises et annulations de dettes		
Restitutions au Trésor de sommes indûment payées		
Cessions d'immobilisations		
Autres recettes exceptionnelles		
PRODUITS FINANCIERS		
Intérêts des prêts		
Intérêts sur les dépôts à terme		
Revenus des titres de placements		

Gains de change		
TRANSFERT DE CHARGES		
Transferts de charges courantes		
Transferts de charges financières		
REPRISES SUR PROVISIONS		
Reprises sur provisions à caractère financier		
Reprise sur provisions pour dépréciation		
TOTAL AUTRES PRODUITS (II):		
TOTAL PRODUITS (III=I+II)		

CHARGES	EXERCICE N	EXERCICE N -1
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		
ACHATS DE SERVICES		
Frais de transport et de mission		
Loyers et charges locatives		
Entretien et maintenance		
Assurances		
Frais de relations publiques		
Dépenses de communications		
AUTRES SERVICES		
Frais bancaires		

Prestations de services		
Frais de formation du personnel		
Redevances pour brevets, licences et logiciels		
Autres acquisitions de services		
CHARGES DE PERSONNEL		
Traitements et salaires en espèces		
Primes et indemnités		
Cotisations sociales		
Avantages en nature au personnel		
Prestations sociales		
Autres dépenses de personnel		
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		
Risques liés aux engagements de l'Etat.		
Charges provisionnées de fonctionnement ;		
Charges provisionnées financières.		
Autres charges exceptionnelles		
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS		
Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles		
Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles		

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

Dotations aux provisions à caractère financier		
CHARGES FINANCIERES (VI)		
TOTAL DES CHARGES (VII = IV+V+VI):		
RESULTAT DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N -1
Total des produits (III)		
Total des charges (VII)		
RESULTAT DE L'EXERCICE (III-VII)		

3. Le tableau des flux de trésorerie

L'article 27 du décret portant cadre conceptuel dispose que : « le tableau des flux de trésorerie fait apparaître les entrées et les sorties de trésorerie qui sont classées en trois catégories : les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, les flux de trésorerie liés aux opérations de financement.

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

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

L'excédent de trésorerie définitive est la trésorerie dégagée par les opérations budgétaires et de trésorerie de l'Etat au cours d'une période donnée. Il fait ressortir le solde des flux de liquidité induits par ces opérations. Il mesure les ressources de trésorerie effectives et non potentielles : recettes encaissées sur les produits fiscaux et non fiscaux, dépenses décaissées sur les charges de fonctionnement, d'intervention et charges financières, recettes de financement encaissées et dépenses de remboursement des dettes à moyen et long terme.

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

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

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

N° 3 TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

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

	FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)		
FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT	ENCAISSEMENTS		
	Emprunts extérieures		
	Emprunts intérieures		
	Variation positive des dépôts au Trésor		
	DECAISSEMENTS		
	Remboursement des emprunts extérieurs		
	Remboursement des emprunts intérieurs		
	Variation négative des dépôts au Trésor		
	FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT (III)		
TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (V)			
TRESORERIE EN FIN DE PERIODE (VI)			
VARIATION DE TRESORERIE (IV=I+II+III=VI-V)			

4. Le tableau des opérations financières du Trésor (TOFT)

La contexture et le contenu du tableau des opérations financières du Trésor sont empruntés au tableau des opérations financières de l'Etat arrêté par décret portant Tableau des Opérations Financières de l'Etat (TOFE).

Le tableau des opérations financières du Trésor est un tableau statistique présenté suivant le canevas du manuel des statistiques des finances publiques version 2001. Le TOFT ne se distingue du TOFE que par sa source d'informations centrée sur la balance générale du Trésor.

5. L'état annexé

L'article 28 du décret portant cadre conceptuel dispose que : « l'état annexé contient l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'Etat. Il comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan.

Toute opération particulière ou modification des normes comptables entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé ».

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

N° 4 L'ETAT ANNEXE

a) Tableau des dettes à moyen et long terme

Tableau des variations des emprunts

	Balance d'entrée de l'exercice	Émission	Remboursement	Balance de sortie de l'exercice
Emprunts projets				
Emprunts programmes				
Bons du Trésor à plus d'un an				
Autres emprunts				

Tableau des augmentations (mobilisations)

	Émissions				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 projets							
Emprunts							

programmes							
Bons du Trésor à plus d'un an							
Autres emprunts							

Tableau des diminutions (remboursements)

	Amortissements		Annulations	Intérêts		Totaux
	Paiement	Refinancement		Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
Emprunts projets						
Emprunts programmes						
Bons du Trésor à plus d'un an						
Autres emprunts						

b) Tableau des immobilisations corporelles par catégorie et par ministère ou Institution

	Terrains aménagés		Infrastructures		Immeubles Amortissables	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Balance d'entrée	Valeur du marché		Coût de reconstruction		Valeur du marché	
Acquisitions						

Travaux de rénovation						
Cessions						
Amortissement					Amortissement	
Réévaluations (+) ou (-)	Actualisation annuelle		Actualisation annuelle			
Dépréciation ou perte de valeur					Test de Degrada-tion Prononcée	
Balance de sortie						
Écart de réévaluation Cumulés (+)						
Écart de réévaluation Cumulés (-)						
Valeur brut comptable						
Amortissement cumulé						
Valeur nette comptable						

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

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

Situations et Mouvements Rubriques	Amortissements cumulés à l'ouverture de l'exercice 1	Dotations de l'exercice (augmentation) 2	Amortissements relatifs aux éléments d'actifs cédés (diminutions) 3	Cumul des amortissement s à la clôture de l'exercice 4=1+2-3
Immobilisations incorporelles Frais de recherche et développement Brevets, marques, droits d'auteur Conception de systèmes d'organisation-proiciel Autres immobilisations incorporelles				
Total (I)				
Immobilisations corporelles Bâtiments Matériel et Mobilier Matériel informatique de bureau Matériel de transport de service et de fonction Matériel et outillages techniques Matériel de transport en commun et de marchandise Equipements militaires				

Autres immobilisations corporelles				
Total (II)				
Total (I+II)				

c) Tableaux de passage des comptes aux états financiers

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

Tableau de correspondance postes/ comptes

ACTIF DU BILAN

REF.	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES	
		Montant brut	Amortissement et/ou Provisions
	ACTIF IMMOBILISE		
	Immobilisations incorporelles	211, 212, 213, 214, 219	101d ¹ , 103d 281, 291
	Immobilisations corporelles	221, 222, 223, 224, 231, 232, 233, 234, 235, 236 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248 251, 252, 253	102d, 103d 282, 292
	Immobilisations financières	261, 262, 264, 271, 272, 273, 274, 275, 276	293
	ACTIF CIRCULANT		
	Stocks	311, 321, 331, 341 342, 351	381, 382, 385
	Créances fiscales et assimilées	412, 413, 4162, 4182,	4912, 493
	Créances non fiscales	411, 414, 415, 4161, 4181,	4911, 493

¹Débit

	Autres créances	409, 4218, 436, 4382, 4384, 4386, 445d, 461	493
	Charges constatées d'avances	4811	
	TRESORERIE - ACTIF		
	Disponibilités	511, 512 513, 515, 517, 531 581d, 582d, 583d, 584d	
	Équivalences de trésorerie et autres composantes	501, 502	
	Comptes de régularisation	470, 471, 472, 473, 474	

Tableau de correspondance postes/ comptes

PASSIF DU BILAN

REF.	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	DETTE FINANCIERES	
	Dettes intérieures	141, 142, 149 157, 158p, 159p 176, 179p, 182
	Dettes extérieures	151, 152, 153, 155, 158p, 159p 161, 162, 163, 169 171, 172, 173, 175, 179p 181
	DETTE NON FINANCIERES	
	Dettes de fonctionnement	401, 402, 403, 404, 408 419 421 431, 432, 438 443, 444, 445p, 446
	Dettes de transfert	443, 444, 445p, 446
	Produits constatés d'avance	4812
	Autres dettes non financières	466, 467 474, 479
	PROVISIONS POUR RISQUES FINANCIERS	
	Provision pour risques financiers-dettes avalisées Provisions pour risques financiers-PPP	191, 192, 199
	TRESORERIE - PASSIF	

	Correspondants du Trésor (déposants de fonds) Autres	44 chez le gestionnaire de la trésorerie 368
	Comptes de régularisation	476, 477, 478, 481p, 485, 486
	Report à nouveau	111, 112, 113
	Écart de réévaluation et d'intégration	105, 106
	Solde des opérations de l'exercice	131, 132, 133

Tableau de correspondance postes/ comptes

COMPTE DE RESULTAT : PRODUITS

REF.	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	RECETTES FISCALES	
	Impôts sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital	711,
	Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations	712,
	Impôts sur le patrimoine	713,
	Autres impôts directs	714,
	Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services	715,
	Droits de timbre et d'enregistrement	716,
	Droits et taxes à l'importation	717,
	Droits et taxes à l'exportation	718,
	Autres recettes fiscales	719
	AUTRES PRODUITS	
	Ventes de produits	701,
	Ventes de prestations de services	702,
	Variation de stocks de produits	703
	Revenus de l'entreprise et du domaine	721,
	Droits et frais administratifs	722,
	Amendes et condamnations pécuniaires	723,

	Cotisations de sécurité sociale	725,
	Autres recettes non fiscales	729
	Transferts reçus du budget général	731,
	Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor	732
	Dons des institutions internationales	741,
	Dons des gouvernements étrangers	742,
	Dons des organismes privés extérieurs	743,
	Dons intérieurs	744,
	Fonds de concours	745,
	Autres dons et legs	749
	Remises et annulations de dettes	751,
	Restitutions au Trésor de sommes indûment payées	752,
	Cessions d'immobilisations	754,
	Autres recettes exceptionnelles	759
	Intérêts des prêts	771,
	Intérêts sur les dépôts à terme	772,
	Revenus des titres de placements	774,
	Gains de change	776
	Transferts de charges courantes	781,
	Transferts de charges financières	782
	Reprises sur provisions à caractère financier	791,
	Reprise sur provisions pour dépréciation	792

Tableau de correspondance postes/ comptes

COMPTE DE RESULTAT : CHARGES

REF.	POSTE	N° DES COMPTES A INCORPORER DANS LES POSTES
	CHARGES DE FONCTIONNEMENT	
	Matières, matériel et fournitures	601,
	Variations des stocks de biens fongibles achetés	603,
	Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie	605,

	Matériel et fournitures spécifiques	606,
	Autres achats de biens	609
	Frais de transport et de mission	611,
	Loyers et charges locatives	612,
	Entretien et maintenance	614,
	Assurances	615,
	Frais de relations publiques	617,
	Dépenses de communication	618
	Frais bancaires	621,
	Prestations de services	622,
	Frais de formation du personnel	623,
	Redevances pour brevets, licences et logiciels	624,
	Autres acquisitions de services	629
	Annulations de produits constatés au cours des années antérieures	651,
	Condamnations et transactions	652,
	Valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non valeur	654,
	Autres charges exceptionnelles	659
	Traitements et salaires en espèces	661,
	Primes et indemnités	663,
	Cotisations sociales	664,
	Traitements et salaires en nature au personnel	665,
	Prestations sociales	666,
	Autres dépenses de personnel	669
	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles	681
	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles	682
	Dotations aux provisions pour dépréciation	691
	CHARGES D'INTERVENTION	
	Subventions aux entreprises publiques	632,
	Subventions aux entreprises privées	633,
	Subventions aux institutions financières	634,
	Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires	639

	Transferts aux établissements publics nationaux	641,
	Transferts aux collectivités locales	642,
	Transferts aux autres administrations publiques	643,
	Transferts aux institutions à buts non lucratif	644,
	Transferts aux ménages	645,
	Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales	646,
	Transferts à d'autres budgets	647,
	Pensions de retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État	648,
	Autres transferts	649
	CHARGES FINANCIERES	
	Intérêts et frais financiers sur la dette	671,
	Pertes sur cessions de titres de placement	672,
	Pertes de changes	676,
	Autres intérêts et frais bancaires	679
	Dotations aux provisions à caractère financier	692

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

La classification économique de la nomenclature budgétaire correspond aux comptes des classes 2, 6 et 7 du PCE. Cependant, certaines recettes sont imputées en classe 1 (dons en capital). La finalité des tableaux de passage entre la comptabilité générale de l'Etat et la comptabilité budgétaire est notamment de fournir les informations utiles à l'élaboration du tableau des flux de trésorerie. Toutefois, les flux budgétaires ne constituent qu'une partie du tableau des flux de trésorerie qui comprend également les opérations de trésorerie.

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

Les produits considérés dans le tableau de passage sont ceux qui correspondent aux produits fiscaux, aux ventes de produits et services, aux transferts, dons et legs reçus (hors dons en capital), aux produits financiers et aux restitutions au Trésor de sommes indûment payées. Il n'est pas tenu compte de certains produits exceptionnels (cessions d'immobilisations, remises et annulations de dettes), 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'exercice.

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 aux comptes de charges, en classe 6.

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale Montant liquidé (Produits)	Comptabilité budgétaire Montant encaissé (Recettes)	Écart
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			

<p>et les gains en capital</p> <p>712 Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations</p> <p>713 Impôts sur le patrimoine</p> <p>714 autres impôts directs</p> <p>715 Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services</p> <p>716 Droits de timbre et d'enregistrement</p> <p>717 Droits et taxes à l'importation</p> <p>718 Droits et taxes à l'exportation</p> <p>719 Autres recettes fiscales</p> <p>72 RECETTES NON FISCALES</p> <p>721 Revenus de l'entreprise et du domaine</p> <p>722 Droits et frais administratifs</p> <p>723 Amendes et condamnations pécuniaires</p> <p>725 Cotisations de sécurité sociale</p> <p>729 Autres recettes non fiscales</p> <p>73 TRANSFERTS RECUS D'AUTRES BUDGETS</p> <p>731 Transferts reçus du budget général</p> <p>732 Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor</p> <p>74 DONS PROGRAMME ET LEGS</p> <p>741 Dons des institutions internationales</p> <p>742 Dons des gouvernements étrangers</p> <p>743 Dons des organismes privés extérieurs</p> <p>744 Dons intérieurs</p> <p>745 Fonds de concours</p> <p>749 Autres dons et legs</p> <p>75 RECETTES EXCEPTIONNELLES</p> <p>752 Restitutions au Trésor de sommes Indûment payées</p> <p>77 PRODUITS FINANCIERS</p> <p>771 Intérêts des prêts</p> <p>772 Intérêts sur les dépôts à terme</p> <p>774 Revenus des titres de placements</p> <p>776 Gains de change</p>			
---	--	--	--

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

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

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

Nomenclature budgétaire et comptable	Comptabilité générale	Comptabilité budgétaire	Écart
12 Dons projets et legs en capital 121 Dons projets des institutions internationales 122 Dons projets des gouvernements affiliés au Club de Paris 123 Dons projets des gouvernements non affiliés au Club de Paris 124 Dons projets des organismes privés extérieurs 125 Fonds de concours 129 Autres dons et legs			

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

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

Les charges considérées sont les charges de fonctionnement (à l'exception de la variation de stocks, de la valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur et des autres charges exceptionnelles), les charges d'intervention et les charges sur les opérations financières. Les variations de stocks, la valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non-valeur, les autres charges exceptionnelles, les dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation, les charges provisionnées

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

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

Les charges constatées d'avance correspondent à des dépenses ordinaires payées rattachables aux exercices 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 crédit 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)	Écart
60 ACHATS DE BIENS 601 Matières, matériel et fournitures 603 variations de stocks 605 Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie 606 Matériel et fournitures spécifiques			

609	Autres achats de biens			
61	ACHATS DE SERVICES			
611	Frais de transport et de mission			
612	Loyers et charges locatives			
614	Entretien et maintenance			
615	Assurances			
617	Frais de relations publiques			
618	Dépenses de communication			
62	AUTRES SERVICES			
621	Frais bancaires			
622	Prestations de services			
623	Frais de formation du personnel			
624	Redevances pour brevets, licences et logiciels			
629	Autres acquisitions de services			
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 de l'Etat			
642	Transferts aux collectivités territoriales			
643	Transferts aux autres administrations publiques			
644	Transferts aux institutions à buts non lucratif			
645	Transferts aux ménages			
646	Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales			
647	Transferts à d'autres budgets			
648	Pensions de retraites des			

fonctionnaires et autres agents de l'État			
649 Autres transferts			
65 CHARGES EXCEPTIONNELLES			
651 Annulations de produits constatés au cours des années antérieures			
652 Condamnations et transactions			
654 Valeurs comptables des immobilisations cédées mises au rebut ou admises en non valeur			
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			
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.4) Tableau de passage entre les acquisitions d'immobilisation 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 (-).

Nature de l'opération	Signe d'intégration
acquisitions de l'exercice contrôlées par des tiers (A)	+A
acquisitions d'immobilisations au titre des années antérieures (B)	+B
charges immobilisées (C)	-C
factures non parvenues sur immobilisations réceptionnées au cours de l'exercice (D)	-D
immobilisations entrées dans le patrimoine au cours de l'exercice mais non payées (E)	-E
dons en nature (F)	-F
actifs immobilisés intégrés (G)	-G
Ecart (H)= Acquisitions d'immobilisations – Dépenses en capital	H = A+B-C-D-E-F-G

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

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

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

Les factures non parvenues sur immobilisations réceptionnées au cours de l'exercice sont des dettes vis-à-vis des tiers nées au cours de l'exercice qui correspondent à des engagements de

dépenses en capital, pour lesquelles le service a été fait, mais dont la liquidation n'a pas pu avoir lieu avant la clôture.

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

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

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 (Paielement)	Écart
<p>21 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</p> <p>211 Frais de recherche et de développement</p> <p>212 Brevets, marques de fabrique, droits d'auteur</p> <p>213 Conceptions de systèmes d'organisation- progiciels</p> <p>214 Droit d'exploitation fonds de commerce</p> <p>219 Autres droits et valeurs incorporels</p> <p>22 ACQUISITIONS ET AMENAGEMENTS DES SOLS ET SOUS - SOLS</p> <p>221 Terrains</p> <p>222 Sous-sols, gisements et carrière</p> <p>223 Plantation et forêts</p> <p>224 Plans d'eau</p> <p>23 ACQUISITIONS, CONSTRUCTIONS ET GROSSES REPARATIONS DES</p>			

<p>IMMEUBLES</p> <p>231 Bâtiments administratifs à usage de bureau</p> <p>232 Bâtiments administratifs à usage de logement</p> <p>233 Bâtiments administratifs à usage technique</p> <p>234 Ouvrages</p> <p>235 Infrastructures</p> <p>236 Réseaux informatiques</p>			
<p>24 ACQUISITIONS ET GROSSES REPARATIONS DU MATERIEL ET MOBILIER</p> <p>241 Mobilier et matériel de logement et de bureau</p> <p>242 Matériel informatique de bureau</p> <p>243 Matériel de transport de service et de fonction</p> <p>244 Matériel et outillage techniques</p> <p>245 Matériel de transport en commun et de marchandises</p> <p>246 Collections - œuvres d'art</p> <p>247 Stocks stratégiques ou d'urgence</p> <p>248 Cheptel</p> <p>25 EQUIPEMENTS MILITAIRES</p> <p>251 Bâtiments militaires</p> <p>252 Ouvrages et infrastructures militaires</p> <p>253 Mobiliers, matériels militaires et équipements</p> <p>26 PRISES DE PARTICIPATIONS ET CAUTIONNEMENTS</p> <p>261 Prises de participation à l'intérieur</p> <p>262 Prises de participation à l'extérieur</p> <p>264 Cautionnements</p>			

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

	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 • + recettes sur les produits des années antérieures • + produits constatés d'avance • - produits à recevoir • - restes à recouvrer sur produits de l'exercice • + dons en capital encaissés au cours de l'exercice • - dépenses sur les charges des années antérieures • + charges constatées d'avance • + charges à payer • + charges constatées non payées • + variation des stocks • + valeur comptable des immobilisations cédées ou mises au rebut • - acquisitions d'immobilisations (y compris acquisitions pour le compte de tiers, hors charges immobilisées, immobilisations reçues à titre gratuit, et immobilisations intégrées) • + factures non parvenues sur acquisitions d'immobilisations • + acquisitions d'immobilisations non payées • - dépenses en capital sur acquisitions d'immobilisations des années antérieures • + les amortissements et provisions (nets des reprises) 		

SOLDE D'EXECUTION DE LA LOI DE FINANCES (OU RESULTAT DE L'ANNEE)		
---	--	--

NORME N°2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

NORME N°2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES- EXPOSE DES MOTIFS

L'article premier, 2ème alinéa, du décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat dispose que la comptabilité générale de l'État s'applique à l'administration centrale et à ses services déconcentrés. Cependant, le champ de consolidation des états financiers va au-delà de l'Etat central et de ses services déconcentrés pour prendre en compte les établissements publics de l'Etat (EPE).

1. L'objet des états financiers consolidés

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

2. Les conditions de consolidation

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 EPE consolidés et, au besoin, les raisons pour lesquelles un EPE n'a pas pu être consolidé.

4. Sources de la norme

Le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant adoption du plan comptable de l'Etat constituent les principales sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N°2 : LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES - DISPOSITIONS NORMATIVES

1. Champ de consolidation

Les entités consolidées sont l'administration centrale et les établissements publics de l'Etat, exception faite des organismes de prévoyance sociale.

Cette exclusion des établissements de prévoyance sociale s'explique par le fait qu'ils appliquent une comptabilité particulière, distincte de la comptabilité générale de l'Etat. En

outre, leur mode de fonctionnement s'apparente à celui des entreprises publiques qui sont exclues du champ de la consolidation.

Les états financiers consolidés sont : le bilan, le compte de résultat, le tableau des opérations financières du Trésor 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 texture des états financiers consolidés est la même que celle proposée dans la norme n° 1.

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

- bilan consolidé au 31 décembre de l'année concernée ;
- compte de résultat consolidé au 31 décembre de l'année concernée ;
- 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

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 annexée au PCE, ces derniers sont constitués 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'administration elle-même, nécessite la mise en place de mécanismes comptables permettant le transfert des dépenses initialement comptabilisées en charges à l'actif du bilan.

Le niveau significatif des éléments de coûts de développement d'un projet constitue l'indicateur important permettant d'individualiser de façon formelle et préalable les travaux susceptibles d'aboutir à la création d'une immobilisation incorporelle. En effet, chaque projet distingue deux phases : la phase de recherche préalable et la 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.

En cas d'effets inflationnistes observés au cours du cycle économique, une réévaluation des immobilisations incorporelles peut être effectuée dans les conditions définies par arrêté du Ministre chargé des Finances.

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

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

2. Sources de la norme

Le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales 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 les :

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

2. REGLES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée si :

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

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

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A l'occasion de l'établissement du 1er bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation est celui du coût historique, s'il est connu. Ce principe est conforme à celui fixé par le SYSCOA et reste valable pour la plupart des actifs appartenant à l'État. Lorsque le coût historique (encore appelé coût d'acquisition) de certains actifs de l'Etat est indéterminable, la valeur vénale ou valeur de marché est celle qui est retenue.

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).

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 bilan

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

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

En cas de donation ou de destruction, la perte de valeur, 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

Dans le cadre de la réévaluation ci-dessus visée (cf. exposé des motifs), 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.

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 ».

Le Ministre chargé des finances fixe les conditions et les indices de cette 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.

NORME N°4 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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 au bilan de l'État, si leur gestion est placée sous son contrôle.

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 spécificités 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 bilan d'ouverture, conformément aux règles définies par le SYSCOA.

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

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

1. Modalités de prise en compte des immobilisations corporelles

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

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

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

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

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, le Ministre chargé des finances peut autoriser une réévaluation de ces biens immobilisés et fixe 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.

La fixation d'un seuil doit permettre de ne sélectionner que les immobilisations les plus importantes.

2- Sources de la norme

La loi organique relative aux lois de finances, le RGCP, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales 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 les :

- acquisitions et aménagement des sols et sous-sols ;
- 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 bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation est celui du coût historique, s'il est connu. Ce principe est conforme à celui fixé par le SYSCOA et reste valable pour la plupart des actifs appartenant à l'État.

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

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

Les immobilisations corporelles à caractère historique sont évaluées au franc symbolique dans la mesure où elles ne sont détenues ni dans un but lucratif ni pour leur potentiel de services mais plutôt pour leur importance culturelle, environnementale, éducative ou historique.

Les biens pour lesquels il n'y a pas de valeur de marché directement observable comme les équipements 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 37 du décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat.

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, le Ministre chargé des finances peut autoriser une réévaluation de ces biens immobilisés et fixe les conditions de cette réévaluation.

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

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

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, l'état annexé fournit 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, l'état annexé fournit 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.

NORME N°5 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

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 et les autres titres qui ne font pas l'objet de spéculation.

Les immobilisations financières sont des créances à moyen et long terme détenues par l'État sur d'autres entités économiques. La personnalité juridique de ces entités est distincte de celle de l'État.

Les immobilisations financières représentent des droits de l'État sur ces entités, même s'il s'agit d'entités économiques créées par l'État, lui-même. En général, ces créances sont génératrices de dividendes ou d'intérêts.

Les avances sont des créances dont la durée ne peut excéder un an, renouvelable une fois.

Les prêts sont ceux qui sont consentis pour une durée supérieure ou égale à deux ans.

1. Modalités de prise en compte des immobilisations financières

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

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

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

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

Le Ministre chargé des finances peut autoriser la réévaluation des titres de participation et détermine les conditions de cette réévaluation.

2. Source de la norme

La loi organique relative aux lois de finances, le RGCP, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales 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 autres titres qui ne font pas l'objet de spéculation.

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

2. REGLES DE COMPTABILISATION

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

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

3. EVALUATION

a. Principes d'évaluation

A leur entrée dans le bilan, les participations et autres titres 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 et autres titres.

Pour l'établissement du bilan du 1^{er} exercice, les participations détenues dans les entités créées par l'État et/ou celles dont il a le contrôle (actionnaire majoritaire) et les autres titres, 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.

Dans ce cas, la valeur d'équivalence correspond au cout historique.

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 et autres titres sont comptabilisés 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 et autres titres de l'État sont évalués 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.

Le Ministre chargé des finances 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 ».

Le compte « 106 écart d'équivalence » est soldé sur décision du Ministre chargé des finances par le compte « report à nouveau »

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

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

Participations :

- liste des participations 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.

Les autres titres :

- liste des autres titres détenus avec indication du taux de rendement ;
- tableau des cessions et acquisitions des autres titres au cours de l'exercice ;
- tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories et sous-catégories des autres titres
- tableau des autres titres relatifs aux entités présentant des risques de remboursement.

Prêts et avances :

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

NORME N°6 : LES STOCKS

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 et les frais généraux rattachés, lorsque ces frais font l'objet d'une facturation distincte, 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.

Pour la détermination des coûts, l'article 39 du décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat prévoit les méthodes du premier entré premier sorti ou du coût moyen pondéré.

2. Source de la norme

La loi organique relative aux lois de finances, le RGCP, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N° 6: LES STOCKS - DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Selon le décret portant cadre conceptuel, les stocks sont constitués des :

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

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

2. REGLES DE COMPTABILISATION

A leur entrée au bilan 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 le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat 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 commissions, 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 171 du décret portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique dispose que :
« la comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks autres que les deniers et valeurs de l'Etat.

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

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

Le calcul du prix PEPS consiste à commencer par le calcul du prix du stock le plus ancien en remontant jusqu'au stock le plus récent.

Le tableau suivant illustre la méthode de détermination du CMUP du stock selon la date :

Dates	Entrées	PU entrées	Sorties	PU sorties	Qte Stock	CUMP	Valeur du stock
initial	200	20 FCFA			20	20 FCFA	$20 \text{ FCFA} \times 200 = 4000 \text{ FCFA}$
4/2			120	20 FCFA	80	20 FCFA	$4000 \text{ FCFA} - (120 \times 20 \text{ FCFA}) = 1600 \text{ FCFA}$
15/2	200	34 FCFA			280	$((80 \times 20 \text{ FCFA}) + (200 \times 34 \text{ FCFA})) / 280 = 30 \text{ FCFA}$	$30 \text{ FCFA} \times 280 = 8400 \text{ FCFA}$
28/2			100	30 FCFA	180	30 FCFA	$8400 \text{ FCFA} - (30 \text{ FCFA} \times 100) = 5400 \text{ FCFA}$

Rappelons qu'en inventaire permanent, le coût moyen pondéré est calculé après chaque entrée.

L'inventaire comptable permanent est 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.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit indiquer :

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

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

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

- lorsqu'il existe des risques de non recouvrement, la perte probable est comptabilisée au compte de dépréciation des créances. Si la perte est définitive, il est constaté une charge 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

La loi organique relative aux lois de finances, le RGCP, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales sources d'inspiration de l'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.

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.

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) ou du report à nouveau.
- 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.

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

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 services non personnalisés de l'Etat, les comptes d'affectations spéciales et les opérations faites pour leurs comptes.

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 et assimilés. 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 intitulés :

- compte Collectivités territoriales ;
- compte Etablissements publics locaux;
- compte Sociétés et organismes publics nationaux ;
- compte Services non personnalisés de l'Etat ;
- compte d'affectations spéciales.

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

La décomposition de la trésorerie de l'État en éléments actifs et passifs, constitue une spécificité dans le traitement et la présentation des états financiers. Cette spécificité tient au classement des dépôts des correspondants du Trésor qui ne peuvent être analysés comme des

ressources de financement mais comme le résultat de l'obligation juridique faite à certains organismes de déposer leur fonds au Trésor Public.

Ces dépôts sont présentés dans les composantes passives de la trésorerie.

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

Les titres de placement, les opérations d'encaissement et de 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 et assimilés sont comptabilisés au titre de l'exercice au cours duquel les obligations sont nées.

2. Source de la norme

La loi organique relative aux lois de finances, le RGCP, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales 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 et assimilés ;
- 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 ;
- les encaissements des produits des cessions d'actifs.

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 et assimilés sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

Les retraits des correspondants du Trésor et assimilés 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 monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de clôture de l'exercice.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir :

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

NORME N°9: LES DETTES FINANCIERES

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

La présente norme définit la dette financière dans le cadre des opérations de financement de l'État. La dette financière est constituée soit des ressources extérieures provenant des partenaires multilatéraux, bilatéraux ou commerciaux soit des ressources intérieures mobilisées sur le marché monétaire et financier.

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

La dette financière est composée :

- de la « dette directe » résultant d'un engagement contractuel de l'État vis-à-vis d'un créancier ;
- 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 de l'UEMOA.

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

La loi organique relative aux lois de finances, le RGCP, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant plan comptable de l'Etat constituent les principales sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N°9 : LES DETTES FINANCIERES - DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La norme concerne les opérations de financement de l'Etat. Les opérations de financement sont celles destinées à couvrir les besoins de financement de l'Etat. Elles sont constituées d'éléments de passif correspondant :

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

2. REGLES DE COMPTABILISATION

a. 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 l'Etat débiteur. 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 paiements au profit des prestataires sont exécutés.

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.

b. 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 une 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

- Il s'agit : des dettes financières qui sont ventilées par nature et par échéances, en devises ou en monnaie nationale et suivant leur origine ;
- du relevé des taux de change appliqués par la banque centrale au dernier jour ouvrable de l'année.

NORME N°10 :
LES DETTES NON FINANCIERES

NORME N°10 : LES DETTES NON FINANCIERES - EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme traite des dettes non financières et autres passifs. Les dettes non financières correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Les charges à payer, qui sont rattachées aux dettes non financières, correspondent à des passifs certains dont le montant ou l'échéance sont estimés avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges.

Les dettes non financières comprennent :

- les dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- les dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'Etat ;
- les autres dettes non financières telles que les dettes sur immobilisations, les obligations de l'Etat en matière fiscale (crédits de TVA) ou les acomptes reçus sur impôts (impôts sur les sociétés par exemple).

Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières. Ils correspondent à des revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer au bénéfice d'un tiers après la date de clôture. Il existe dans ce cas une obligation de l'Etat envers le tiers puisqu'il est astreint, en contrepartie du revenu perçu, à une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sous la forme de la réalisation d'une prestation de service ou de la livraison d'un bien.

Les autres passifs sont, par nature, une catégorie spécifique à l'Etat représentant des passifs certains dont l'échéance, contrairement au montant, n'est pas fixée de façon précise.

Ils comprennent :

- les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'Etat pour un montant précis car ils représentent une fraction de la participation de l'Etat dans ces organismes. Cependant, ces bons du Trésor n'ont pas une échéance fixée de manière précise. En effet, les organismes les acceptent en remplacement de toute partie de la monnaie qui leur est due par l'Etat et qu'ils estiment ne pas être nécessaires à leurs opérations. En conséquence, ils ne demandent le remboursement que lorsqu'ils en ont besoin ;
- la contrepartie des monnaies métalliques en circulation : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'Etat pour un montant précis, dans la mesure où, si par hypothèse le public voulait se défaire des monnaies qu'il détient, l'Etat serait tenu de les rembourser. Cependant, la date de remboursement est incertaine. Toutefois, dans le cadre de l'intégration monétaire, les aspects liés à la contrepartie des monnaies sont gérés par la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest. En conséquence, dans l'application de la présente norme, aucune inscription de contrepartie des monnaies

métalliques en circulation ne devrait être faite dans les états financiers sauf si l'institution d'émission en déterminait l'équivalence par pays membre de l'Union Monétaire Ouest Africaine.

1. Modalité de prise en compte

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 nécessaires à l'extinction de cette dette à l'égard de ce tiers.

2. Sources de la norme

Le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant adoption du plan comptable de l'Etat constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N°10 : LES DETTES NON FINANCIERES - DISPOSITIONS NORMATIVES

1- CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux dettes non financières et aux autres passifs.

Les dettes non financières correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Les charges à payer leur sont rattachées. Les dettes non financières sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 13 « Les charges ».

Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières.

Les autres passifs sont, par nature, une catégorie spécifique de passifs de l'Etat et correspondent à des passifs dont le montant est fixé de façon précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de façon précise.

2- REGLES DE COMPTABILISATION

Les dettes non financières doivent être comptabilisées lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

S'agissant de la première condition de comptabilisation, les normes relatives aux charges et aux immobilisations définissent le critère de rattachement à l'exercice des différentes catégories de charges ou d'immobilisations, qui s'applique donc pour les dettes non financières qui leur sont liées.

S'agissant des deuxième et troisième conditions de comptabilisation, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécient au plus tard à la date d'arrêt des comptes.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Ils constituent une obligation de l'Etat envers le tiers bénéficiaire de la prestation à réaliser ou de la marchandise à livrer.

3- EVALUATION

Les dettes non financières et les autres passifs sont évalués à leur valeur nominale.

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

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

4- INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

La nature et le montant des produits constatés d'avance sont présentés dans l'annexe.

La nature et le montant des charges à payer sont présentés en annexe.

Par ailleurs, tout changement de méthode ou de périmètre doit être mentionné.

NORME N°11 : LES PRODUITS FISCAUX

NORME N°11 : LES PRODUITS FISCAUX - EXPOSE DES MOTIFS

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

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

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

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 perçus après émission de titre de perception, sont acquis au titre de l'exercice au cours duquel ces titres de perception (les avis d'imposition, les déclarations des impôts et taxes, les avis de redressement, les bulletins de liquidation etc) sont établis.

Les produits fiscaux perçus au comptant doivent faire l'objet d'émission de titres de régularisation.

2. Sources de la norme

Le décret portant règlement général sur la comptabilité publique, le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant adoption du plan comptable de l'Etat constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N°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, suivant la nomenclature budgétaire de l'Etat :

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

Elle exclut :

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

2. REGLES DE COMPTABILISATION

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

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

- autorisation de leur perception par 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 7 du cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat, les recettes sont enregistrées au moment de la déclaration et/ou du versement spontané des impôts de toute nature par les contribuables.

Toutefois, l'ensemble des recettes perçues au comptant doit faire l'objet d'émission de titres de régularisation par l'ordonnateur du budget sur proposition du comptable assignataire.

Par exception à l'alinéa précédent, certaines recettes peuvent être enregistrées au vu de titres de perception 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.

NORME N°12 : LES AUTRES PRODUITS

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 équivalent 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 décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant adoption du plan comptable de l'Etat 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 prestation de services ;
- variations de stocks ;
- revenus de l'entreprise et du domaine ;
- droits et frais administratifs ;
- amendes et condamnations pécuniaires ;
- cotisations de sécurité sociale ;
- autres recettes non fiscales ;
- remises et annulations de dettes ;
- restitutions au Trésor de sommes indûment payées ;
- autres recettes exceptionnelles.

Les produits d'intervention comprennent :

- transferts reçus du budget général ;
- transferts reçus des budgets annexes et comptes spéciaux du Trésor ;
- dons des institutions internationales ;
- dons des gouvernements étrangers ;
- dons des organismes privés extérieurs ;
- dons intérieurs ;
- fonds de concours ;

- autres dons et legs.

Les produits financiers comprennent :

- intérêts des prêts ;
- intérêts sur les dépôts à termes ;
- revenus des titres de placements ;
- 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.

NORME N°13 – LES CHARGES

NORME N°13 – LES CHARGES - EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme vise à définir les charges de l'Etat ainsi qu'à déterminer les règles de comptabilisation et d'évaluation de ces charges.

Elle est établie en tenant compte d'une souhaitable articulation entre la nature comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses. Ainsi, une correspondance simple mais non systématique entre les charges comptables et les dépenses budgétaires peut être établie. Lorsqu'elle existe, cette correspondance n'est cependant pas stricte. Par ailleurs, certaines charges comme les dotations aux amortissements, aux provisions et les dépréciations ou les décotes sur emprunts ne correspondent pas à des dépenses budgétaires.

I. CHAMP D'APPLICATION

La norme identifie comme spécificités comptables de l'Etat:

- les charges de fonctionnement indirect au sein des charges de fonctionnement ;
- les charges d'intervention ;
- le périmètre des charges financières ;
- l'absence de catégorie de charges exceptionnelles.

I.1. Les charges de fonctionnement indirect au sein des charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement de l'Etat comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

Les charges de fonctionnement indirect sont une spécificité comptable de l'Etat. Il s'agit des versements effectués pour financer les charges de fonctionnement d'entités qui sont chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat, que ce dernier leur a confiée et dont il assure le pilotage.

Elles incluent donc l'ensemble des dépenses ayant en substance la nature de charges de fonctionnement indirect, indépendamment de leur qualification budgétaire. Elles correspondent principalement à un type de dépenses budgétaires : les subventions liées aux charges de service public (subventions aux EPE, à certains organismes chargés de missions relevant des prérogatives de l'Etat).

I.2. Les charges d'intervention

I.2.1. Définition

Les charges d'intervention sont une spécificité comptable de l'Etat.

Elles sont définies en substance comme des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat et plus particulièrement, s'agissant des transferts, comme des

versements effectués dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à différentes catégories de bénéficiaires.

Ces charges correspondent principalement à deux types de dépenses budgétaires : les « transferts » et les « appels en garantie de l'Etat ».

Les transferts comprennent notamment :

- les « prélèvements sur recettes » (notion budgétaire) au profit des collectivités territoriales correspondant à des charges de l'Etat (aides globalisées accordées aux collectivités territoriales en application de la réglementation applicable à la décentralisation, versements liés à la mise en place de mécanismes de péréquation ou de redistribution, compensations des pertes de recettes fiscales ou augmentation de charges résultant des décisions de l'Etat et incitations financières diverses comme celles accordées pour le développement de l'intercommunalité). Ces charges sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » ;
- les décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux, l'Etat supportant le risque de non-paiement de ces créances. Ces décisions sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » (admissions en non valeur, décisions de remises gracieuses et autres dégrèvements - cf. norme n° 8 relative aux créances de l'actif circulant).

En revanche, les transferts de l'Etat n'incluent pas les reversements de recettes que celui-ci collecte pour le compte de tiers et pour lesquels il ne supporte pas de risques (par exemple, les amendes forfaitaires de la circulation reversée aux collectivités locales ou les ressources douanières revenant aux Organisations régionales (UEMAO-CEDEAO)). Ces opérations pour le compte de tiers sont retracées dans le bilan de l'Etat. Elles sont sans impact sur le résultat, à l'exception des éventuels frais de perception de ces recettes.

Les appels en garantie de l'Etat portent sur les dépenses budgétaires qui découlent de la mise en jeu des garanties octroyées par l'Etat à des tiers en vue soit d'améliorer les conditions de financement dont bénéficient ces derniers ou de décharger le bénéficiaire d'un engagement qu'il porte pour le compte de l'Etat

I.2.2. Périmètre des catégories de bénéficiaires des transferts

Les transferts sont versés à des bénéficiaires clairement identifiés par les lois de finances. Il s'agit des ménages, des entreprises, des collectivités territoriales et des autres organismes. Ces mêmes catégories ont été retenues pour le classement comptable des transferts. Ainsi, la présente norme distingue quatre catégories de bénéficiaires dont les périmètres sont définis de la manière suivante :

- pour les « ménages » et les « entreprises », la norme reprend les définitions fournies par la comptabilité nationale à la différence près qu'elle classe les entrepreneurs individuels dans le périmètre des entreprises. L'objectif est de circonscrire les

ménages à des unités de consommation et les entreprises à des unités de production de biens et services, quelle que soit leur nature juridique ;

- pour les « collectivités territoriales », la norme ne distingue pas, comme en droit administratif, deux catégories de personnes morales de droit public autres que l'Etat. Cette catégorie de bénéficiaires est d'un périmètre différent de celui prévu par le droit public et intègre notamment les établissements intercommunaux. Ainsi, le périmètre des « collectivités territoriales » inclut :
 - les collectivités territoriales au sens strict, à savoir les communes et les régions ainsi que les établissements publics de coopération ;
 - les établissements publics ayant une compétence territoriale (établissements publics locaux) ;
 - les établissements particuliers bénéficiant de transferts similaires aux collectivités territoriales au sens strict.

Enfin, la catégorie « autres organismes » regroupe les entités qui n'appartiennent pas, par définition, aux périmètres des transferts identifiés ci-dessus. On distingue :

- les entités ayant un statut de droit public comme les groupements d'intérêt public, les établissements publics nationaux, les organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, etc. ;
- les entités ayant un statut de droit privé dont le périmètre correspond à celui des institutions à but non lucratif au service des ménages selon les règles de la Comptabilité nationale. Ce sont les associations, les fondations, les congrégations religieuses, etc. ;
- les entités ayant un statut de droit international à savoir les institutions étrangères ou internationales.

I.2.3. Principe du bénéficiaire final

Les bénéficiaires de transferts correspondent aux entités désignées expressément comme le destinataire final d'un transfert dans le cadre d'une politique publique déterminée générant des transferts versés directement par les services de l'Etat ou indirectement par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

I.3. Le périmètre des charges financières de l'Etat

Le périmètre des charges financières de l'Etat est celui des immobilisations financières, des dettes financières, des instruments financiers à terme et de la trésorerie de l'Etat.

Par souci de cohérence entre la structuration budgétaire et comptable, la norme classe parmi les charges de fonctionnement certaines opérations telles que les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ou les pertes de change sur les opérations de gestion ordinaire.

I.4. L'absence de charges exceptionnelles de l'Etat

Le Plan comptable général prévoit que les charges et produits exceptionnels sont présentés distinctement du résultat courant. Les normes comptables internationales pour le secteur privé et pour le secteur public ne prévoient pas de dispositions équivalentes. Cette dernière approche a été transposée à l'Etat ; en effet la spécificité de son activité ne permet pas de différencier les opérations qui relèveraient d'une activité courante de celles qui relèveraient d'une activité non courante.

II. COMPTABILISATION

II.1. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : règle générale

S'agissant de l'Etat, le fait générateur se confond avec le critère de rattachement à l'exercice. C'est pourquoi la présente norme définit un critère de rattachement à l'exercice pour les charges, qui est le service fait. Ce critère de rattachement à l'exercice est ensuite décliné par nature de charges.

Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations. Les règles de comptabilisation des amortissements et des dépréciations sont présentées dans les différentes normes traitant des actifs, la norme 3 « Les immobilisations incorporelles », la norme 4 « Les immobilisations corporelles », la norme 5 « Les immobilisations financières » et la norme 6 « Les stocks ». Les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges, qui sont les passifs liés aux dotations aux provisions, sont présentées dans la norme 14 « Les provisions pour risques ». Cette dernière se réfère à la présente norme en ce qui concerne le fait générateur du rattachement des charges à l'exercice.

II.2. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : cas particulier des charges d'intervention

S'agissant des charges d'intervention, qui sont une catégorie de charges spécifiques à l'Etat, le service fait correspond à la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire.

La constatation de leur réalisation se fait indépendamment du fait que le bénéficiaire mobilisera ou non par la suite ce droit.

Ce droit ne peut être constitué que dans un cadre législatif ou réglementaire ou par un acte formalisé. Une simple déclaration ne peut donc suffire à constituer un droit.

II.2.1. Modalités de réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire

La réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire d'un transfert est indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'administration. En effet, selon les cas :

- la réalisation de l'ensemble des conditions intervient avant l'acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées avant le dépôt d'un dossier et sa vérification par l'administration ;
- la réalisation de l'ensemble des conditions intervient après un acte attributif initial de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions successives définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique, sont réalisées ou maintenues après le dépôt initial d'un dossier et sa vérification par l'administration, par exemple lorsqu'il existe des conditions de ressources annuelles ou d'assiduité. Le droit du bénéficiaire n'est donc constitué qu'à hauteur des conditions réalisées ou maintenues sur la période se rattachant à l'exercice clos ;
- la réalisation de l'ensemble des conditions naît d'un acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels la décision communiquée au bénéficiaire par l'autorité administrative compétente engage définitivement et à elle seule l'Etat.

Les dispositions normatives précisent en conséquence que la reconnaissance par l'Etat de la réalisation ou du maintien de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est formalisée par un acte attributif qui peut intervenir antérieurement, postérieurement ou concomitamment à cette réalisation ou à ce maintien.

Il est à noter que les transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou nécessite d'être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos sont mentionnés en engagements hors bilan, selon les principes définis par la norme relatives aux engagements à mentionner dans l'annexe.

II.2.2 Eléments ne pouvant être considérés comme des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire

Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est réalisé à la clôture, il est considéré que ce bénéficiaire aura la capacité de faire valoir ces droits dans le futur (disponibilité des crédits).

Bien que les versements soient subordonnés à des autorisations budgétaires, celles-ci ne constituent pas une condition à la constitution des droits du bénéficiaire.

NORME N° 13 – LES CHARGES – DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS

1.1. Champ d'application général

La présente norme s'applique aux charges de l'Etat définies comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.

Les charges de l'Etat correspondent 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, nécessaire à l'extinction d'une obligation envers ce dernier. Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux provisions.

1.2. Catégories de charges

1.2.1. Les charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement résultent de l'activité ordinaire de l'Etat. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

1.2.1.1. Les charges de fonctionnement direct

Les charges de fonctionnement direct comprennent notamment :

- les versements ayant pour cause l'achat de marchandises et d'approvisionnements, la réalisation de travaux et la consommation directe de services par l'Etat au titre de son activité ordinaire ;
- les charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'Etat, en monnaie et parfois en nature, ainsi que des charges liées à ces rémunérations. Elles concernent :
 - les rémunérations du personnel, qui correspondent à leur rémunération principale, aux heures supplémentaires, aux primes et gratifications, aux indemnités et avantages divers en monnaie et en nature et au supplément familial de traitement ;
 - les charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes que sont les cotisations patronales versées par l'Etat employeur aux organismes sociaux ;
 - les autres charges sociales, qui correspondent aux prestations sociales facultatives ;
 - les autres charges de personnel ;
- les versements répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;

- les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'Etat initialement comptabilisées ;
- les amortissements et les dépréciations d'actifs et les valeurs nettes comptables des actifs cédés.

1.2.1.2. Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les versements effectués par l'Etat pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qui leur a été confiée et dont il assure le pilotage.

Les charges de fonctionnement indirect correspondent principalement aux subventions pour charges de service public.

1.2.2. Les charges d'intervention

1.2.2.1. Les charges d'intervention : définition

Les charges d'intervention sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Ces versements interviennent :

- dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à des catégories de bénéficiaires identifiés au 1.2.2.2 et sont effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers ;
- dans le cadre de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

Les charges d'intervention correspondent principalement aux transferts et aux appels en garantie de l'Etat, qui sont des types de dépenses budgétaires prévus par les textes en vigueur.

1.2.2.2. Les bénéficiaires de transferts

Le bénéficiaire de transferts est le bénéficiaire final de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée, dans le cadre de transferts effectués directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects effectués par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

- les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
- les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique, dès lors que la vente de leurs biens et services couvre plus de 50% de leurs coûts de production. Sont concernés les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, les sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, les établissements publics de l'Etat à caractère industriel et commercial et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;

- les collectivités territoriales : collectivités territoriales au sens strict à savoir les communes et les régions et les établissements publics qui leur sont rattachés ou associés ;
- les autres organismes : entités ayant un statut de droit public, de droit privé ou de droit international et n'appartenant pas aux périmètres précédemment identifiés.

1.2.3. Les charges financières

Les charges financières résultent des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières. Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.

Elles comprennent :

- les charges d'intérêts des dettes financières, des éléments constitutifs de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des dettes diverses liées aux opérations de financement et de trésorerie ;
- les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers à terme libellés en monnaie étrangère ;
- les charges nettes sur cessions d'équivalents de trésorerie correspondant aux moins-values supportées lors de la cession des équivalents de trésorerie concernés ;
- les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.

2. COMPTABILISATION

2.1. Règle générale de comptabilisation

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait.

2.2. Application par catégories de charges

2.2.1. Les charges de fonctionnement direct

S'agissant des charges de fonctionnement, le service fait est réalisé de différentes manières, en raison de la diversité des natures de charges entrant dans cette catégorie. Il se réalise notamment de la manière suivante :

- pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- pour les prestations de services, le service fait correspond à la réalisation de ces prestations de services. Toutefois, les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt ;

- pour les rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par l'agent ;
- pour les contrats à long terme, le service fait s'apprécie en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats à la date de clôture. Lorsqu'il est probable que le total des charges du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être comptabilisée en charge.

Pour les charges résultant de l'existence d'un risque lié à l'activité ordinaire de l'Etat, le critère de rattachement à l'exercice est le fait faisant naître le risque. Il en est ainsi notamment pour les litiges.

2.2.2. Les charges de fonctionnement indirect

Pour les charges de fonctionnement indirect, le service fait correspond à la réalisation par l'entité de la politique publique confiée par l'Etat, sur l'exercice. La reconnaissance par l'Etat de cette réalisation est formalisée par un acte attributif.

2.2.3. Les charges d'intervention

Pour les transferts, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'Etat est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.

Pour les charges liées à la mise en jeu de la garantie de l'Etat, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à l'appel de la garantie de l'Etat ou qui pourraient y conduire.

2.2.4. 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 décotes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la décote calculée selon la méthode actuarielle.

Pour les charges financières constituant des pertes, le critère de rattachement est la constatation des pertes, sauf en matière d'instruments financiers à terme de couverture pour lesquels le critère de rattachement est la constatation des produits enregistrés sur l'élément couvert à partir de la date de l'échéance du contrat.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

La nature, le montant et les modalités de répartition dans le temps des charges comptabilisées en comptes de régularisation sont présentés dans l'état annexé.

La nature et l'importance des contributions en nature consenties par l'Etat à un tiers, correspondant le plus souvent aux mises à disposition de personnes, de biens meubles et immeubles et présentant un caractère significatif, font l'objet d'une information dans l'état annexé.

NORME 14 : LES PROVISIONS POUR RISQUES

NORME N°14 : LES PROVISIONS POUR RISQUES - EXPOSE DES MOTIFS

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

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

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 provisions pour risques financiers et risques provisionnés doivent être comptabilisées 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 probable de ressources sans contrepartie attendue pour l'État ;
- le montant ou l'échéance ne peuvent être fixés de manière précise.

1. Sources de la norme

Le décret portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et l'arrêté portant adoption du plan comptable de l'Etat constituent les sources d'inspiration de l'établissement de la présente norme.

NORME N°14 : LES PROVISIONS POUR RISQUES - 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 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.

2- REGLES DE COMPTABILISATION

Des provisions pour risques et charges sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées plus haut ; lorsque l'Etat a une obligation vis-à-vis d'un tiers et qu'il est probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation envers ce tiers, sans que le montant ou l'échéance ne puissent être fixés de manière précise.

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.

b. Modalités d'évaluation initiale des provisions pour risques

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

- la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date de clôture de l'exercice sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;

- le respect du principe de non - compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

c. Évaluation ultérieure des provisions pour risques

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

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

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

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

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

4- INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

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

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

Pour les provisions pour risques et charges d'un montant individuellement significatif, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si nécessaire les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

Par ailleurs, tout changement de méthode ou de périmètre doit être mentionné.

Les cas dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ou dans lesquels il n'est pas possible de réaliser une évaluation fiable du montant de l'obligation doivent être mentionnés dans l'annexe.

Les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'Etat dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges, doivent faire l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

**NORME N° 15 : CORRECTIONS D'ERREURS
FONDAMENTALES PORTANT SUR DES EXERCICES
ANTERIEURS**

NORME N° 15 : CORRECTIONS D'ERREURS FONDAMENTALES PORTANT SUR DES EXERCICES ANTERIEURS - Exposé des motifs

La présente norme vise plusieurs objectifs qui répondent de façon étroite aux principes énoncés par le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat :

- renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers ;
- assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et dans l'espace.

Elle permet ainsi de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre des corrections d'erreurs.

La pertinence de l'information fournie par le compte de résultat de l'exercice doit être privilégiée. Aussi, le résultat de l'exercice ne doit pas être affecté par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs. En effet, une des spécificités de l'Etat tient à la nécessaire cohérence entre le résultat budgétaire et le résultat comptable, qui repose sur une articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire.

1. MODALITE DE PRISE EN COMPTE DES CORRECTIONS D'ERREURS

L'erreur comptable doit être corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et le solde d'ouverture de cet exercice est réajusté par la prise en compte de l'écriture de correction de l'erreur en vue de ramener les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette aux proportions réelles.

Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable. Ainsi les données de l'exercice, précédant celui au cours duquel l'erreur a été découverte, qui figurent dans les états financiers de l'exercice en cours, sont présentées corrigées de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat. Les états financiers, y compris l'information comparative des exercices antérieurs, sont alors présentés comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise.

2. SOURCE DE LA NORME

Les référentiels comptables internationaux et plus particulièrement la norme IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » constitue la principale source d'inspiration de la présente norme.

NORME N° 15 : CORRECTIONS D'ERREURS FONDAMENTALES PORTANT SUR DES EXERCICES ANTERIEURS - DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir relativement aux corrections d'erreurs des exercices antérieurs sur les états financiers. Les erreurs de l'exercice courant sont traitées suivant les méthodes générales de tenue des comptes.

L'erreur fondamentale s'entend comme une omission ou une inexactitude des états financiers de l'Etat portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs. Elle résulte de la non-utilisation, de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ; et dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Ces erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.

2. REGLES DE COMPTABILISATION

a) Règle générale

L'erreur comptable doit être corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et le solde d'ouverture de cet exercice est réajusté par la prise en compte de l'écriture de correction de l'erreur en vue de ramener les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette aux proportions réelles.

Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impraticable. Ainsi l'exercice qui précède celui au cours duquel l'erreur a été découverte et figurant dans les états financiers de l'exercice en cours, est présenté corrigé de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat. Les états financiers, y compris l'information comparative des exercices antérieurs, sont alors présentés comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise. Le retraitement de l'information comparative ne donne pas lieu à la modification des états financiers approuvés par l'autorité compétente et déposés auprès des organes de contrôle.

b) Limites à l'application de la règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur présenté,

l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat sur l'exercice antérieur (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés. La correction de l'erreur ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

3. INFORMATION A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'Etat, les informations suivantes sont mentionnées:

- la nature de l'erreur et l'exercice antérieur concerné;
- pour l'exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux dernières natures d'informations.

**NORME N° 16 : OPERATIONS EN MONNAIES
ETRANGERES**

NORME N° 16 : OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES - Exposé des motifs

L'Etat peut opérer avec l'étranger de deux manières. Il peut réaliser des opérations en monnaie étrangère au niveau national ou avoir des activités à l'étranger.

1. MODALITE DE PRISE EN COMPTE DES OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES

Pour pouvoir inclure les opérations en monnaie étrangère et les activités à l'étranger dans les états financiers de l'Etat ou de toute entité soumise aux règles de la comptabilité publique, les opérations doivent être libellées en **Franç CFA** et les états financiers des activités à l'étranger convertis dans la même monnaie.

Les principales difficultés relatives à la comptabilisation des opérations en monnaie étrangère et des activités à l'étranger portent sur le choix du cours de change à utiliser et sur la manière de comptabiliser dans les états financiers l'effet financier des variations de cours de change.

2- SOURCE DE LA NORME

La présente norme s'inspire essentiellement du cadre conceptuel sur la comptabilité de l'Etat et des normes IPSAS 4 relatives aux effets des variations des cours des monnaies étrangères.

NORME N° 16: OPERATIONS EN MONNAIES ETRANGERES – Dispositions normatives

1. Champ d'application

La présente norme s'applique à la comptabilisation des opérations (y compris la présentation ultérieure des éléments monétaires et non monétaires) en monnaies étrangères et les effets des variations des cours qui en résultent. Elle traite de la présentation des produits et des charges résultant d'opérations dans une monnaie étrangère et de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger.

Elle couvre toutes les entités du secteur public de droit burkinabè.

La présente Norme ne traite pas du retraitement des états financiers d'une entité dans une monnaie différente de sa monnaie de présentation lorsque ce retraitement est fait pour la commodité des lecteurs habitués à cette autre monnaie ou pour des raisons similaires.

Une opération en monnaie étrangère est une opération qui est libellée ou dont le règlement doit s'effectuer en monnaie étrangère, comme par exemple les opérations effectuées lorsque l'Etat ou un de ses démembrements :

- achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère;
- emprunte ou prête des fonds pour lesquels les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère;
- devient partie prenante à un contrat de change non réalisé;
- acquiert ou cède des actifs, de manière générale, ou encore assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.

Définitions

Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

- **Une monnaie étrangère** est une monnaie différente de la monnaie ayant cours légal au Burkina Faso.
- **L'écart de change** est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.
- **Le cours de change** est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.
- **La juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

- **Les éléments monétaires** sont les fonds détenus et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants fixes ou déterminables.
- **Les éléments non monétaires** désignent les immobilisations ou encore les stocks. Ils s'opposent aux éléments monétaires qui sont les liquidités ou les dettes fournisseurs et les créances clients.
- **La date de reporting ou date de clôture** est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers ;
- **Le taux de chancellerie** est une valeur fixée par arrêté et par laquelle est divisé le salaire net à payer en franc CFA afin d'obtenir le montant en monnaie locale ;
- **Le taux de perception** est fixé annuellement par circulaire du DGTCP en début mois de décembre de l'année N pour l'année N+1. Il est déterminé à partir des taux moyens mensuels des taux officiels de change des mois de juillet à novembre de l'année N. Il vise à convertir en Francs CFA les opérations effectuées en monnaie locale

2. REGLES DE COMPTABILISATION

a) Comptabilisation initiale

L'opération en monnaie étrangère est comptabilisée initialement en Francs CFA, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change entre le Franc CFA et la monnaie étrangère à la date de l'opération. On désigne souvent par cours du jour le cours de change en vigueur à la date de l'opération.

Pour des raisons pratiques, on utilise souvent un cours approchant le cours en vigueur à la date de l'opération; par exemple, on pourrait utiliser le cours moyen d'une semaine ou d'un mois pour l'ensemble des opérations, dans chaque monnaie étrangère, réalisées au cours de cette période. C'est dans cette dynamique qu'on définit chaque semestre des taux de chancellerie et de perception pour chaque représentation diplomatique et consulaire du Burkina Faso.

Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen d'une période n'est pas fiable.

Les variations des cours de change peuvent avoir un impact sur la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenues ou dues dans une monnaie étrangère.

Conformément à la norme n°8 sur les composantes de la trésorerie, les disponibilités en devises détenues par les comptaibles publics à la clôture de l'exercice sont converties en francs CF A sur la base du cours de change à la date de clôture de l'exercice

b) Comptabilisation ultérieure

Conformément à la norme n°9 sur les dettes financières, à la clôture de l'exercice, les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en francs CFA sur la base du cours de change à la date de clôture de l'exercice. 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.

À chaque date de reporting:

- les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être retraités en utilisant le cours de clôture;
- les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être retraités en utilisant le cours de change à la date de l'opération;
- et les éléments non monétaires qui sont comptabilisés à la juste valeur libellée dans une monnaie étrangère doivent être retraités en utilisant les cours de change qui existaient à la date où ces valeurs ont été déterminées.

2. INFORMATION A FOURNIR DANS L'ETAT ANNEXE

L'état annexé doit fournir :

- le relevé des taux à la date de clôture de l'exercice ;
- les méthodes de détermination des taux approchants ;
- la méthode choisie pour convertir ces ajustements, lorsque des ajustements de la juste valeur résultant de l'acquisition d'un élément monétaire ou non monétaire sont comptabilisés.