



COMMUNAUTE ECONOMIQUE ET MONETAIRE DE L'AFRIQUE CENTRALE

Commission

Département des Politiques Economique, Monétaire et Financière

Direction des Finances Publiques

GUIDE DIDACTIQUE
PORTANT SUR LA PREPARATION DU BILAN D'OUVERTURE
DE L'ETAT
En application des directives du cadre harmonisé de gestion
des finances publiques, adopté en décembre 2011

Version définitive du 24 mars 2021

PREFACE

Le Conseil des Ministres de la CEMAC a adopté en décembre 2011 six directives rénovant le cadre harmonisé de gestion des finances publiques (CHGFP) au sein de la Communauté, complété en septembre 2020 par une septième directive portant sur la comptabilité des matières. Ces directives répondent aux enjeux communautaires d'intégration et socio-économiques nationaux visant d'une part, à rendre crédible l'exercice de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires et d'autre part, à garantir une bonne gestion des finances publiques.

A la suite de l'adoption de ces directives, les premières actions réalisées au niveau régional ont permis d'assurer notamment leur dissémination, appropriation et transposition dans les cadres légaux et réglementaires nationaux.

La première évaluation de la mise en œuvre des directives dans les Etats Membres, réalisée en 2020, a permis de constater avec satisfaction que la dynamique de la réforme est suffisamment engagée et des progrès sont enregistrés notamment sur les volets de la réforme budgétaire et de la transparence dans la gestion des finances publiques. Cependant, au regard de l'échéance du 1^{er} janvier 2024 pour la mise en œuvre des dispositions relatives à la comptabilité en droits constatés et patrimoniale, plusieurs défis restent à relever pour garantir une mise en œuvre réussie. Dans ce cadre, un plan d'action régional 2021-2023 comprenant des activités pertinentes à mettre en œuvre en la matière a été adopté afin de renforcer l'implémentation des directives.

Le présent guide, élaboré avec l'appui du Département des finances publiques du FMI et de l'AFRITAC du Centre, s'inscrit dans cette dynamique, et plus particulièrement de la réforme comptable, dont l'un des chantiers emblématiques est de produire le premier bilan d'ouverture de l'Etat, selon les normes et les principes de la comptabilité en droits constatés et patrimoniale.

Ce guide s'adresse en priorité aux acteurs nationaux qui interviennent dans les processus de production des comptes et met à leur disposition des outils opérationnels leur permettant d'accélérer le passage à la comptabilité en droits constatés et patrimoniale.

Le guide a été validé sur le plan technique par le Comité d'experts en gestion des finances publiques au cours d'un webinaire tenu les 17 et 19 mars 2021 et qui a réuni notamment des experts de haut niveau en comptabilité publique et comptabilité des matières. Aussi, adressons-nous nos vives félicitations et remerciements à toute l'équipe qui a participé à son élaboration et à son adoption.

Pr. Daniel ONA ONDO

Président de la Commission de la CEMAC

SIGLES ET ABREVIATIONS

AC	Agent comptable
ACCT	Agence Comptable Centrale du Trésor
AFRITAC Centre	Centre régional d'assistance technique du FMI pour l'Afrique Centrale
BEAC	Banque des Etats de l'Afrique Centrale
BGC	Balance générale des comptes
BO	Bilan d'ouverture de l'Etat
CCM	Comptable Centralisateur des Matières
CDCP	Comptabilité en doits constatés et patrimoniale
CEMAC	Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale
CHGFP	Cadre harmonisé de gestion des finances publiques
CIC	Contrôle Interne Comptable
CPM	Comptable Principal des Matières
CSM	Comptable Secondaire des Matières
DCAF	Direction Centrale Administrative et Financière
DFM	Direction Finances et Matières
DGB*	Direction Générale du Budget
DGD*	Direction Générale des Douanes
DGI*	Direction Générale des Impôts
DGTCP*	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique
EPA	Etablissements publics administratifs
LFI	Loi de finances initiale
LFR	Loi de finances rectificative
LOLF	Loi organique de loi de finances
MCP	Ministre en charge des comptes publics
MF	Ministère des finances

NBE	Nomenclature budgétaire de l'Etat
PCE	Plan Comptable de l'Etat
PTF	Partenaire Technique et Financier
RGCP	Règlement Général sur la Comptabilité Publique

** Les termes DGB, DGTCP, DGI et DGD sont employés de façon générique, en raison des missions exercées traditionnellement par ces structures.*

SOMMAIRE

PREFACE	2
SIGLES ET ABREVIATIONS	3
PRESENTATION DU GUIDE	7
Le contexte	7
Les objectifs du guide	7
Le public cible du guide	8
La démarche d'élaboration du guide	8
Les points clefs du guide	9
TITRE I : DISPOSITIONS GENERALES	11
CHAPITRE I : PRESENTATION DU BILAN D'OUVERTURE	11
Définition du bilan d'ouverture	11
Enjeux du bilan d'ouverture	12
Objectifs du bilan d'ouverture de l'Etat	12
Présentation et format du bilan d'ouverture	13
CHAPITRE II : PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AU BILAN D'OUVERTURE	13
Principes comptables applicables	13
Critères de qualité comptable applicables	14
CHAPITRE III : CONTROLE INTERNE COMPTABLE	15
Principes comptables applicables	15
Contenu du contrôle interne comptable (CIC) de l'Etat	15
Changement de dimension de la comptabilité générale de l'Etat	16
Les axes majeurs stratégiques de mise en place du contrôle interne comptable	17
CHAPITRE IV : LIENS ENTRE LA COMPTABILITE GENERALE ET LA COMPTABILITE MATIERES	21
La comptabilité des matières est un vecteur de la sincérité de la comptabilité générale de l'Etat et des autres entités publiques	21
La comptabilité des matières participe à la tenue de la comptabilité patrimoniale	22
Rendre opérationnelle la comptabilité des matières	22
TITRE II : METHODOLOGIE D'ELABORATION DU BILAN D'OUVERTURE	24
CHAPITRE I: METHODOLOGIE GÉNÉRALE	24
Gouvernance, pilotage et animation	24
Présentation de la méthodologie générale	25
Approche stratégique	27
Application de la méthodologie générale	29
Traitement différencié des comptes de bilan selon les enjeux financiers	29
Résultats attendus	29
Dossier d'inventaire du BO	30
CHAPITRE II : METHODOLOGIE DÉTAILLÉE PAR CLASSE DE COMPTES	32
Comptes de ressources à moyen et long terme	32
Comptes de stocks, en cours et comptes internes	45
Comptes de tiers	48
Comptes de trésorerie	53

ENCADRES

Encadré 1 : Méthodologie pour l'apurement des comptes anciens _____	19
Encadré 2a : l'exemple gabonais d'approche progressive de la mise en œuvre de la réforme____	27
Encadré 2b : l'exemple camerounais d'une approche structurée de mise en place de la CDCP__	28
Encadré 3 : BO successifs et respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture _____	31
Encadré 4 : focus sur les immobilisations en cours_____	42

FIGURES

Figure 1: Arbre de décision schématisant le processus d'identification de la nature de la dépense _____	37
---	----

TABLES

Tableau 1 : Critères de qualité comptable et impact sur le bilan d'ouverture de l'Etat _____	14
Tableau 2 : Les principales phases de la préparation du BO _____	26

ANNEXES

Annexe 1 : Comptes de contrepartie de la balance d'ouverture au 1er janvier N_____	55
Annexe 2 : Modèle de fiche de solde d'ouverture au 1er janvier N_____	55
Annexe 3 : Fiche de description des différences de traitement comptable entre la comptabilité de caisse et la comptabilité d'exercice _____	56
Annexe 4 : Exemples de dossiers types BO pour la détermination du bilan d'ouverture pour les principaux comptes_____	57
Annexe 5 : Proposition de feuille de route pour la mise en place du BO _____	82
Annexe 6 : Exemple de résumé de la stratégie proposée pour le bilan d'ouverture 2021 d'un pays_____	85
Annexe 7 : Les étapes de la nécessaire coopération entre les comptables des des matières et deniers dans l'intégration et la fiabilisation des opérations relevant de la comptabilité des matières au BO_____	86
Annexe 8 : Exemple de calendrier de coordination et de préparation du BO de de la première année _____	87
Annexe 9 : Format général du bilan (extrait norme comptable 2 sur les états financiers). _____	88
Annexe 10 : Exemple du bilan d'ouverture de la France au 1er janvier 1986 _____	87

PRESENTATION DU GUIDE

Le contexte

1. Le cadre harmonisé de gestion des finances publiques (CHGFP) de la CEMAC adopté en décembre 2011 transposé désormais dans les cadres juridiques de la quasi-totalité des six Etats membres comporte entre autres réformes, celle portant sur la comptabilité en droits constatés et patrimoniale (CDCP). L'adoption de ce CGHP comprenant cinq (5) directives, complétées par la directive n° 20-UEAC-CM-35 relative à la comptabilité des matières, fixe le nouveau paradigme de gestion des finances publiques en zone CEMAC. Ces directives comportent un important changement de règles, méthodes et principes comptables pour l'Etat, et sont à la base de la démarche visant à doter l'Etat d'une CDCP, répondant aux référentiels internationaux. Cette réforme comptable novatrice nécessite d'importants efforts de préparation et de formation afin de faciliter le passage de la comptabilité de caisse améliorée jusqu'ici appliquée par les Etats membres, à la CDCP, conforme aux standards internationaux.

2. Au cœur de la réforme comptable, la construction du bilan d'ouverture (BO) de l'Etat repose sur les dispositions ci-après des directives du CHGFP:

- Articles 64 et 66 de la directive n°1/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux Lois de finances ;
- Articles 72 et de 76 à 81 de la directive n°2/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 portant règlement général de la comptabilité publique au sein de la CEMAC ;
- L'ensemble des articles de la directive n°3/11-UEAC-195-CM-22 du 19 décembre 2011, portant plan comptable de l'État ;
- L'ensemble des articles de la directive n° 20-UEAC-CM-35 du 8 septembre 2020 portant comptabilité des matières.

3. La plupart des Etats membres sont résolument engagés dans la mise en œuvre de la CDCP. Cependant, la mise en place d'un nouveau système comptable de qualité nécessite un pilotage resserré de la réforme comptable, et d'importants efforts de renforcement de capacités. Le présent guide s'inscrit dans cette perspective.

Les objectifs du guide

4. L'objectif principal du guide est d'accompagner les Etats membres dans la mise en place de leur BO, conformément aux principes et règles comptables fixés par le nouveau CHGP de la CEMAC. Plus spécifiquement, il vise à faciliter une transition progressive et harmonieuse vers une CDCP de qualité et à consolider la nécessaire coordination avec la comptabilité des matières.

5. Ce guide constitue un mode opératoire du BO de l'Etat permettant d'appréhender et de fixer comme premier jalon l'amélioration de la qualité comptable, et plus largement, de l'information financière. En effet, il inclut les prérequis indispensables à franchir afin de déterminer la BO des comptes de l'Etat, préalable à la mise en œuvre de la CDCP.

Le public cible

6. Ce guide s'adresse en priorité aux acteurs nationaux qui interviennent dans le processus de production des comptes de l'Etat. Il s'agit notamment :

- des comptables publics de deniers, d'ordre ou de matières de l'Etat ainsi que ceux des établissements publics administratifs (EPA);
- des services chargés de la préparation et de la mise en œuvre de la CDCP dans les Etats membres ;
- des responsables des services financiers et des gestionnaires de biens immeubles et meubles de l'Etat ;
- des responsables des institutions et corps de contrôles, d'inspections et d'audits publics ;
- des contrôleurs financiers ou budgétaires.

7. Il s'adresse également aux intervenants externes aux administrations publiques qui sont intéressés par la mise en œuvre des réformes comptables dans la CEMAC, à savoir :

- les Parlements dont les commissions spéciales chargées des finances ;
- la Commission de la CEMAC ;
- les juridictions financières de l'espace CEMAC ;
- les partenaires techniques et financiers ;
- les formateurs en gestion des finances publiques ;
- tout public trouvant intérêt en ce domaine.

La démarche d'élaboration du guide

8. Ce guide a été élaboré en tenant compte de:

- **l'arrimage aux normes internationales** et aux bonnes pratiques en matière de CDCP ;
- **la capitalisation des missions d'assistance technique menées par AFRITAC du Centre et le Département des finances publiques du FMI dans les pays de la CEMAC** en termes d'appui à la mise en œuvre de la CDCP, et du BO de l'Etat ;
- **l'adaptabilité du BO par Etat membre en fonction de son contexte et de ses priorités.** Les dossiers du BO proposés en annexe sont également adaptables et transposables à tout autre compte qu'un Etat membre souhaiterait voir documenter dans son BO ;
- **l'identification des prérequis à l'élaboration du BO.**

Les points clefs du guide

9. L'élaboration du BO de l'Etat constitue une opération emblématique sur le plan de la qualité comptable et de la connaissance du patrimoine de l'Etat, à plusieurs titres :

- elle doit contribuer à faire prendre conscience aux gestionnaires et aux ordonnateurs de la dimension patrimoniale de la comptabilité,
- elle constitue en outre l'une des premières expressions concrètes de l'émergence d'une fonction comptable partagée et non plus réservée au seul teneur des comptes.

10. Pour l'ensemble de ces raisons, le BO est probablement l'un des « chantiers » du volet comptable de la LOLF sur lequel le plus grand nombre d'acteurs (parlementaires, ministres, corps de contrôle, juges des comptes, gestionnaires, responsables d'inventaires, ordonnateurs, comptables, juristes, services d'administrations centrales, informaticiens, consultants, etc.) doivent conjuguer leurs efforts. A ce titre, le BO constitue un projet emblématique et structurant qui doit être piloté par la direction en charge de la comptabilité publique.

11. Ce guide permet notamment :

- d'identifier les prérequis et les principales étapes permettant de construire un premier BO répondant aux critères de qualité comptable ;
- de dresser la liste des travaux d'analyse à mener sur la balance des comptes en comptabilité base caisse afin d'atteindre un niveau de qualité satisfaisant ;
- de définir les modalités de recensement, de valorisation et de comptabilisation des nouvelles opérations comptables, conformément aux nouvelles normes comptables applicables ;
- de définir les principales modalités de justification à fournir sur le premier BO ;
- d'élaborer une méthode et des outils de coordination avec la comptabilité des matières. (cf. encadré 1).

12. Les annexes du présent guide constituent une documentation technique à l'usage des Etats membres qui permettront d'entreprendre ou poursuivre les travaux du BO:

- la liste des comptes de contrepartie du BO au 1^{er} janvier N (1^{ère} année de fonctionnement en mode BO);
- un modèle de fiche de solde d'ouverture au 1^{er} janvier de l'année de bascule à la CDCP ;
- une fiche de description des principales différences de traitement comptable entre la comptabilité de caisse et la comptabilité d'exercice ;
- des exemples de dossiers types de méthodologie d'élaboration du BO (dossier d'ouverture) pour les principaux comptes du bilan à documenter ;
- un exemple de feuille de route du BO et un tableau synthèse résumant la stratégie 2021 d'un Etat membre ;

- une fiche sur les étapes de coordination entre comptables des matières et comptables de deniers dans l'intégration des opérations relevant de la comptabilité des matières en vue du BO ;
- le format général du bilan de l'Etat, extrait de la norme comptable 1 sur les états financiers ;
- L'exemple du bilan d'ouverture de la France au 1^{er} janvier 2006.

TITRE I : DISPOSITIONS GENERALES

CHAPITRE I : PRESENTATION DU BILAN D'OUVERTURE

Définition du bilan d'ouverture

- 13. La norme 1 du référentiel des normes comptables applicables aux Etats membres de la CEMAC** 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 hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actifs ;
 - au passif : les dettes financières, les dettes non financières (hors trésorerie), les provisions pour risques et charges, la trésorerie et les comptes de régularisation de passif.
- 14. Au plan comptable, le BO désigne la présentation des soldes des comptes des classes 1 à 5 existant à l'ouverture de l'exercice.**
- Le BO recouvre l'ensemble constitué de la balance d'entrée d'un exercice N, issue de la reprise de la balance générale au 31 décembre N-1, débarrassée des actifs et passifs non réels, transposée au format du nouveau PCE applicable au 1er janvier de l'exercice de mise en œuvre de la CDCP.
 - Le BO comprend également des écritures correspondant aux opérations du BO proprement dites, c'est-à-dire des données non présentes dans la balance de sortie N-1 et intégrées dans la balance générale d'ouverture pour tenir compte de la modification du référentiel comptable (normes comptables de l'Etat et plan comptable de l'Etat).
 - En conséquence, le périmètre du BO reprend celui de la balance générale des comptes (BGC) limité aux encours imputables au budget général et, le cas échéant, aux budgets annexes et aux comptes spéciaux du Trésor. Cette reprise intègre aussi les comptes de report à nouveau et de résultat (cf. norme 1 format du tableau de la situation nette).
- 15. La constitution du BO est rendue nécessaire par le changement de méthodes comptables affectant l'État.** Son élaboration s'inscrit dans une logique interministérielle, progressive et adaptée aux capacités de chaque ministère.
- 16. Le périmètre du BO doit être défini selon une logique de périmètre significatif.** Les postes du bilan les plus significatifs ou les plus emblématiques doivent faire l'objet d'une reconstitution sur la base d'inventaires physiques (parc immobilier, matériel de transport, armement, infrastructures routières par exemple). Il apparaît évident que le premier BO de l'Etat ne pourra être complètement exhaustif et abouti. Par conséquent, les normes comptables donnent la possibilité (et le devoir), de pouvoir l'enrichir, année après année, sur les exercices suivants. Ainsi, les BO successifs vont être progressivement enrichis et permettront de produire une information de plus en plus complète. Le périmètre significatif pourra être validé, en amont des travaux d'élaboration du BO, avec le juge des comptes, afin que l'approche retenue ne puisse être remise en cause, une fois le premier BO produit.

17. A titre d'exemple, les recensements des immobilisations et en particulier du parc immobilier de l'Etat ne pourront se faire que sur plusieurs années, chaque nouvelle campagne de recensement venant enrichir le BO relatif à l'exercice du recensement. Ainsi, l'intégration des immobilisations de l'Etat se fera au fur et à mesure, et en concertation avec la comptabilité des matières.

18. Le BO n'est donc pas un état figé dès sa première élaboration, mais un état destiné à évoluer dans le temps en fonction de l'alimentation qui en sera faite par les inventaires successifs du patrimoine de l'Etat en particulier. Le caractère évolutif du BO est rendu nécessaire par l'intégration progressive des immobilisations et stocks qui n'auraient pu être comptabilisés dès le premier exercice de patrimonialisation. C'est pourquoi une stratégie progressive d'intégration est indispensable.

Enjeux du bilan d'ouverture

19. Le BO de l'Etat doit permettre une meilleure connaissance du patrimoine de l'État, la notion de patrimoine étant entendue comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne morale ou physique.

20. Les enjeux majeurs de la confection du BO sont d'abord (i) d'accroître la qualité et la lisibilité des comptes de l'État, (ii) de professionnaliser ensuite la gestion patrimoniale, et (iii) d'optimiser la gestion publique. Les données patrimoniales inscrites dans les comptes de l'État seront plus complètes et fiables, puisque assises sur un inventaire systématisé pour les biens à enjeux en provenance de la comptabilité des matières.

21. Enfin, un autre enjeu est d'assurer une image fidèle et sincère du patrimoine et de la situation financière de l'État. Dans le cadre de l'élaboration du BO, il convient de définir le périmètre des droits et obligations constitutifs de ce patrimoine, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon le nouveau référentiel comptable. Tout cela sans aucune intention de fausser les comptes.

Objectifs du bilan d'ouverture de l'Etat

22. Le BO a pour objectif de donner une nouvelle vision enrichie et fiabilisée de la situation financière et patrimoniale de l'Etat, du fait de l'application du nouveau référentiel comptable. L'élaboration du BO constitue une opération emblématique sur le plan de la qualité comptable.

Présentation et format du bilan d'ouverture

- 23. Le BO de l'année N¹ doit donc correspondre au bilan de clôture de l'année N-1**, après traitement progressif des soldes des comptes et détermination puis intégration de l'affectation des résultats antérieurs en report à nouveau.
- 24. Le BO est également complété des nouvelles opérations comptables**, issues de la mise en œuvre des règles de la CDCP, notamment celles afférentes aux immobilisations, stocks, charges à payer, créances, provisions pour risques, etc.
- 25. Le format du bilan** est donné dans le guide didactique relatif à la directive portant PCE, au titre de la norme comptable 1 relative aux états financiers, il peut être présenté sous forme de tableau de situation nette. Le format du bilan de l'Etat est rappelé pour mémoire en annexe 7.

CHAPITRE II : PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AU BILAN D'OUVERTURE

Principes comptables applicables

- 26.** Parmi l'ensemble des principes comptables définis par les dispositions générales applicables au PCE, l'élaboration du BO doit particulièrement respecter les principes comptables suivants :
- **L'intangibilité du bilan d'ouverture**, qui prescrit que le BO d'un exercice corresponde au bilan de clôture de l'exercice précédent à l'exception du premier BO. Après la bascule en CDCP, en cas de changements de méthodes comptables et de corrections d'erreurs, et conformément aux dispositions générales applicables au PCE, le BO peut être ajusté de ces opérations, en contrepartie des comptes de situation nette, et les ajustements sont justifiés dans les états annexés. Les charges provisionnées et constatées en N-1 concernant les immobilisations non amortissables, les stocks, les créances de l'actif circulant et la trésorerie « actif », sont irréversibles en vertu de l'article 32 de la directive portant PCE "Une dépréciation irréversible d'éléments de l'actif non amortissable est constatée par une charge provisionnée", en vertu du principe d'intangibilité.
 - **Le principe de prudence**, qui réside dans l'appréciation raisonnable des événements et opérations, afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'exercice. Ce principe, qui préside

¹ A l'exception du premier BO qui est un exercice de reconstitution de soldes des comptes du bilan au nouveau format du PCE et qui devra également tenir compte des nouvelles opérations évoquées au paragraphe suivant.

en particulier au calcul des provisions, consiste à anticiper toute perte probable, dès que cette perte est envisagée, et à ne pas tenir compte des profits qui ne sont que probables, avant qu'ils ne soient actualisés. Ainsi, les comptes des provisions pour dépréciations (29x, 39x et 49x) (29X) doivent être mouvementés en contrepartie du compte d'intégration du passif pour les provisions pour dépréciation des éléments d'immobilisation, de stocks ou de créances identifiés et pour les risques et charges notés (contentieux en cours en N-1 par exemple), en vertu du principe d'intangibilité.

Critères de qualité comptable applicables

27. Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de sa situation financière. Les écritures passées dans le cadre de la détermination du BO doivent respecter les critères de qualité comptable, notamment de régularité, de sincérité, d'exactitude, d'exhaustivité, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice. La combinaison de ces différents critères de qualité comptable concourt à l'objectif d'image fidèle, dans la mesure où les comptes apportent aux destinataires une information fiable et pertinente. Le tableau ci-après explicite les différents critères de qualité comptable et présente leur impact sur le BO.

Tableau 1 : Critères de qualité comptable et impact sur le bilan d'ouverture de l'Etat

Critères	Signification	Impact sur le bilan d'ouverture
Régularité	Conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables.	
Sous-critère: Réalité	Les éléments d'actif et de passif, hormis amortissement et provision, les engagements, ainsi que les charges et des produits en comptabilité, existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.	Il s'agit essentiellement de la validité des droits et des obligations de l'État.
Sous-critère: Justification	Toutes les opérations enregistrées en comptabilité sont correctement justifiées par une pièce comptable.	Toute opération comptable doit s'appuyer sur une pièce probante, ce point rejoint la problématique de piste d'audit.
Sous-critère : Présentation et bonne information	Les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont présentées conformément aux normes en vigueur.	Ce sous-critère recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables.
Sincérité	Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés. C'est le cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité.	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice, en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan.

Critères	Signification	Impact sur le bilan d'ouverture
Exactitude	Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs, des engagements, ainsi que des charges et des produits, enregistrés en comptabilité.	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.
Exhaustivité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité.	Ce critère implique de s'assurer que les droits ou les obligations de l'entité figurent tous en comptabilité, et tout particulièrement en matière de constatation des recettes.
Sous-critère: Totalité	Tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.	
Sous-critère: Non-contraction	Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux.	
Bonne imputation	L'information comptable, droits et obligations de l'État, est comptablement enregistrée à la subdivision adéquate du plan de comptes ou de l'annexe.	
Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice	Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée.	Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie ou pour maîtriser les délais de paiement, qu'en fin d'exercice, notamment pour le rattachement des charges et des produits.
Sous-critère : Rattachement à la bonne période	Les opérations sont comptabilisées dans les plus brefs délais au cours de l'exercice.	
Sous-critère : Rattachement au bon exercice	La comptabilisation des opérations répond au principe d'indépendance des exercices.	

Source : DGFIP, France

CHAPITRE III : CONTROLE INTERNE COMPTABLE

Principes comptables applicables

28. Le contrôle interne comptable (CIC) est au cœur de la réforme de la comptabilité telle qu'envisagée par les directives de la CEMAC. La mise en place de ce dispositif doit être vue comme un outil de fiabilisation de la comptabilité (qualité comptable et image fidèle) et la maîtrise des risques associés. Il est, par ailleurs, un outil de pilotage qui doit permettre de donner l'assurance que les grandes orientations données par l'autorité compétente en matière de comptabilité publique sont correctement reprises et appliquées par les acteurs opérationnels .

Contenu du contrôle interne comptable (CIC) de l'Etat

29. Le CIC de l'Etat est au cœur du changement de dimension de la comptabilité générale, induit par les Directives de la CEMAC : respect des principes, règles et pratiques comptables internationalement reconnus, afin de donner une image fidèle du patrimoine de l'Etat, d'une part, et le respect des normes internationales du contrôle interne d'autre part. Le CIC incombe à tous les acteurs (gestionnaires, contrôleurs budgétaires ou financiers, ordonnateurs et comptables) intervenant sur tous les processus budgétaires et comptables. C'est la maîtrise des missions et actions leur incombant, ainsi qu'à leurs collaborateurs, qui permet une maîtrise des risques comptables et donc garantit l'atteinte des objectifs en ce domaine.

30. Les critères de qualité comptable, qui constituent les objectifs à atteindre du CIC, connaissent un changement de paradigme à double titre :

- le passage de la notion de régularité des données (justification, imputation comptable, notamment) à la notion de sincérité (constatation des droits et obligations, évaluation annuelle et dépréciation, rattachement à l'exercice) ;
- le positionnement des faits générateurs de la comptabilité générale des opérations budgétaires au niveau de l'ordonnateur et non plus du comptable.

31. Ceci se traduit par l'application des normes COSO ² du contrôle interne par les acteurs précités, selon les 6 composantes majeures suivantes :

- un environnement favorable à la maîtrise des risques comptables,
- l'identification, le traitement et l'évaluation des risques,
- les activités de contrôle,
- l'information et la communication,
- le pilotage de la maîtrise des risques comptables
- la fixation des objectifs.

Changement de dimension de la comptabilité générale de l'Etat

32. Trois aspects caractérisent la nouvelle comptabilité générale de l'Etat :

- La connaissance exacte et sincère du patrimoine de l'État pour une gestion optimale par les ordonnateurs et une traduction fidèle dans les comptes de l'État.
- L'élargissement du champ de la comptabilité générale de l'État, avec un fait générateur (pour l'essentiel, la liquidation des dépenses et recettes) relevant de l'ordonnateur, et les opérations d'inventaire (en cours d'année et en fin de gestion) incombant à l'ordonnateur et au comptable-matières.
- La préparation à la certification des comptes, qui constitue une avancée majeure : le certificateur ne jugera plus simplement les comptes de gestion des comptables principaux mais portera une appréciation sur la qualité des procédures et des comptes de l'État, et certifiera annuellement, comme un commissaire aux comptes, les comptes de l'État.
- La fonction comptable partagée entre les gestionnaires/ordonnateurs et les comptables tant pour les opérations infra annuelles (charges, produits, dépenses et recettes

² Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: cadre de référence international de la gestion des risques

d'investissement), que pour les opérations d'inventaire. Cette fonction comptable partagée met en évidence les liens entre le contrôle interne budgétaire et le CIC à travers les critères de qualité comptable cités ci-dessus.

Les axes majeurs stratégiques de mise en place du contrôle interne comptable

i. La mise en place du contrôle interne comptable de l'Etat

33. Les trois piliers du contrôle interne présentés ci-après permettent de rendre opérationnel le CIC :

- **L'approche par les cycles et les processus** qui permet de couvrir la totalité des opérations comptables impactant les états financiers de l'État (compte de résultat, bilan ou situation nette, tableau de flux de trésorerie, tableau des opérations financières de l'Etat, état annexé). Les processus comptables sont regroupés au sein de 7 cycles comptables, partagés avec les ordonnateurs ou relevant uniquement des comptables : états financiers, charges, produits, Immobilisations et stocks, créances, dettes, trésorerie, engagements et provisions.
- **La documentation relative au CIC**, relevant principalement des Directions du Trésor et ou de la comptabilité publique, mais élaborée avec les ministères sectoriels directement concernés : référentiel national, fiches opérationnelles des normes comptables, macroprocessus comptables, cartographie des risques associés (matrice des risques) et plan d'action, guides de procédures et organigrammes fonctionnels, traçabilité des contrôles.
- **La traçabilité des opérations** : cartographie des acteurs, le système d'information intégré et la traçabilité des opérations.

ii. La gouvernance du contrôle interne comptable de l'Etat.

34. Elle se présente sous deux aspects majeurs :

- La gouvernance nationale interministérielle, avec deux dimensions :
 - ✓ La gouvernance stratégique relevant du ministre en charge du budget et des comptes publics avec un comité de pilotage ou technique présidé par le Directeur général du Trésor et ou de la Comptabilité publique, associant des ministères sectoriels. Ce comité a pour mission de documenter la stratégie nationale (référentiel de CIC) ;

- ✓ La gouvernance opérationnelle confiée au Directeur général du Trésor et ou de la Comptabilité publique et en son sein à une structure dédiée, chargée de mettre en place les outils et la démarche du CIC avec les ministères sectoriels et au sein du réseau comptable. Cette structure rend compte au Comité de pilotage, et est l'interlocuteur privilégié de l'organe certificateur.
- La gouvernance au sein de chaque ministère, y compris au sein du ministère en charge du budget et des comptes publics :
 - ✓ Un comité de maîtrise des risques, pour l'ensemble des missions relevant de chaque ministère et intégrant les risques comptables ;
 - ✓ Une organisation opérationnelle : la gouvernance opérationnelle (confiée aux DCAF, contrôleurs financiers et responsables de programme, le comptable-matières et le comptable ministériel) et la direction de l'audit interne ministériel ;
 - ✓ Les outils du CIC au sein de chaque ministère : la déclinaison de la stratégie ministérielle et le plan d'action associé, le suivi de la mise en œuvre de la stratégie et du plan d'action.

iii. L'évaluation du dispositif de contrôle interne comptable de l'Etat.

35. Deux paliers d'évaluation du CIC au sein de l'Etat :

- **Le contrôle³ de supervision a posteriori**, relevant de chaque responsable d'unité de travail, avec une double finalité :
 - ✓ S'assurer du respect, par ses collaborateurs, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières ;
 - ✓ S'assurer de la pertinence et de l'efficacité des choix mis en œuvre pour couvrir les risques détectés.
- **L'audit interne comptable** doit reposer sur des auditeurs (IGF, Direction de l'audit au sein de la Direction chargée de la comptabilité publique) et maîtrisant les normes internationales d'audit. Le certificateur s'appuie sur la qualité de leurs travaux pour construire son opinion sur la qualité des comptes produits. Cette évolution des missions des corps d'inspection et de la juridiction des comptes conduit à réorganiser en profondeur l'audit au niveau national pour répondre aux besoins de la réforme des finances publiques (audit de performance et audit comptable) : unité d'harmonisation, renforcement des missions d'audit et professionnalisation des acteurs concernés.

³ Ce contrôle est documenté et s'appuie sur une démarche fondée sur les risques (plan de contrôle) et sur la traçabilité des contrôles (grille des contrôles de supervision).

iv. Préparer le BO: les prérequis, au cœur du dispositif de contrôle interne comptable.

- **Assainir la balance générale des comptes.**

36. Ce travail, comme évoqué précédemment, est l'un des fondamentaux indispensables avant la bascule en mode CDCP. Des travaux d'inventaire et de révision comptable doivent impérativement être menés avant l'intégration des éléments propres au BO et le passage à la CDCP.

37. Ainsi, le BO doit être présenté après assainissement préalable, dans la BGC des postes du haut du bilan (actif immobilisé et dettes financières) et ceux relatifs au bas du bilan (mouvements internes de fonds et transferts entre comptables ; créances ; dettes non financières ; comptes d'imputation provisoire). Le traitement des opérations anciennes, des écarts ou écritures non justifiées font partie des mesures d'apurement exceptionnelles à prendre dans le cadre de cet exercice. Un exemple de traitement possible des comptes anciens est présenté dans l'encadré 1 *infra*.

Encadré 1 : Méthodologie pour l'apurement des comptes anciens

Le passage à la comptabilité d'exercice impose, entre autres prérequis, l'apurement des éléments non justifiés qui ne pourront, en aucune manière, être régularisés.

1. Piloter l'assainissement des comptes en vue de fiabiliser le BO

Il est recommandé de mettre en place une Commission ad hoc composé de toutes les parties prenantes : la DGTCP, la DGB, la DGI, la DGD, les autres structures concernées, les représentants du Cabinet du Ministre en charge des comptes publics (MCP) et, le cas échéant, la structure chargée de la certification des comptes. A l'issue du rapport préliminaire, des concertations peuvent être également menées avec les Commissions spéciales en charge des questions économiques et financières du Parlement.

2. Constituer la liste des comptes à apurer, les dossiers justificatifs détaillés par compte à apurer, et faire un rapport d'assainissement des comptes

Qu'il s'agisse de comptes d'imputation provisoire (CIP) ou de comptes d'attente comportant des opérations inscrites depuis de nombreuses années ou encore de dettes ou créances très anciennes, un travail de documentation et d'analyse doit être mené afin de les apurer dans la limite des pièces justificatives disponibles ou, le cas échéant, sur la base des décisions réglementaire ou législatives.

Dans un premier temps, toutes les voies de régularisation normales doivent être mises en œuvre entre les acteurs concernés (ordonnateurs, comptables).

Dans un second temps, pour les opérations dont les pièces ne sont plus accessibles ou les couvertures budgétaires attendues depuis plusieurs années, ce travail de recensement et d'analyse avec constitution

de dossier justificatif, doit amener les autorités à s'interroger, en concertation avec le Parlement suivant le conseil du juge des comptes, sur les mesures idoines à prendre pour les extraire du bilan de l'Etat. Le rapport d'apurement qui en découle, présente l'état des lieux, les démarches entreprises, les pièces justificatives disponibles et la procédure d'assainissement appliquée et, le cas échéant, les décisions administratives ou législatives prises .

3. Appliquer la méthodologie d'apurement des comptes

3. a. Catégoriser les comptes à apurer

Ces comptes doivent être classés en 3 catégories principales : pour chacune de ces catégories un dispositif d'apurement spécifique peut être proposé :

1^{ère} catégorie : les comptes ne reflétant pas l'image fidèle de la situation financière de l'Etat et/ou présentant des soldes manifestement anormaux: Après avoir tenté toutes les voies d'apurement régulier entre les acteurs, la méthode d'apurement possible dans ce cas d'espèce est la prise d'un arrêté par le MCP pour autoriser de procéder à l'assainissement des comptes identifiés.

2^{ème} catégorie : CIP liés à des opérations budgétaires anciennes non soldées. La voie législative est ici privilégiée. Il s'agit de prendre un article en LFR⁴ par lequel le législateur autorise l'assainissement des CIP liés à des opérations budgétaires anciennes et pour lesquelles les titres de recettes ou de dépenses n'ont jamais été émis. Cette option est privilégiée pour des raisons de transparence. Le rapport d'apurement des comptes préparé par la Direction chargée de la Comptabilité publique doit expliquer les opérations d'apurement proposées en dépenses comme en recettes, et accompagner le projet de LFR, supportant l'article d'apurement.

3^{ème} catégorie : comptes liés à des opérations de trésoreries non soldées. Dans ce cas, aucune écriture de régularisation ne pourra être constatée sans un travail préalable de lettrage et d'analyse de ces comptes. C'est seulement au terme de ce travail que les soldes résiduels non apurés pourraient faire l'objet d'un apurement selon les modalités vues supra en catégorie 1 ou 2 selon le cas.

3. b. Appliquer la ou les méthodologies d'apurement adaptées, précisées ci-dessus, en fonction du contexte et des enjeux attachés à l'assainissement des comptes

Le MCP intervient en tant que responsable que la tenue des comptes de qualité et produits dans les délais. Son arrêté ou la LFR contenant l'article d'apurement permet aux comptables de passer les écritures d'assainissement sur la base des dossiers préalablement établis.

Ces opérations d'apurement se font par des écritures comptables n'ayant aucun impact budgétaire. Le schéma d'écriture d'apurement ne fait intervenir aucun compte budgétaire. Seules des écritures de solde du compte via le report à nouveau sont passées. Il est recommandé de créer des comptes dédiés de Report à nouveau pour apurement des opérations anciennes en débit et en crédit, qui permettent d'isoler en comptabilité cet apurement.

⁴ La mission précise qu'en fonction des contextes locaux il peut être préféré de prendre un article en Loi de règlement.

Ces travaux doivent être accompagnés de prérequis qui auraient pour double objectif (i) la documentation et la fiabilisation des dossiers produits à l'appui des textes à prendre (arrêté du MCP et/ou article en LFR) et (ii) donner l'assurance au Parlement, Juge des comptes, bailleurs et à l'ensemble des tiers **que, des mesures structurantes de maîtrise des risques comptables et budgétaires ont été mises en place**, et que ces mesures encadrent désormais la gestion budgétaire et comptable de l'Etat.

Toutefois, de telles mesures ne peuvent être prises sans avoir évalué au préalable les enjeux économiques et politiques y associés. Les autorités devront dans un premier temps, mesurer les impacts de ces écritures comptables sur l'ensemble des ratios et repères structurels des programmes en cours. Elles devront également appréhender les enjeux politiques des mesures d'apurement par voie législative qui risquent de susciter un certain nombre d'interrogations de la part des parlementaires.

Source : FMI

CHAPITRE IV : LIENS ENTRE LA COMPTABILITE GENERALE ET LA COMPTABILITE DES MATIERES

La comptabilité des matières est un vecteur de la sincérité de la comptabilité générale de l'Etat et des autres entités publiques

38. Elle constitue l'élément majeur de la comptabilité patrimoniale pour les immobilisations et les stocks, et un vecteur déterminant de la sincérité des comptes, conformément aux dispositions de l'article 64 (alinéa 2) de la Directive sur les Lois de Finances : « *Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de l'exécution du budget et de l'évolution du patrimoine de l'Etat.* »

39. La comptabilité des matières détaille les mouvements en cours d'année et surtout, les soldes des comptes d'immobilisations incorporelles et corporelles, et des stocks figurant au Bilan de l'Etat.

40. Elle doit ainsi permettre aux comptables publics d'assumer leur mission majeure dans le cadre de la réforme de la comptabilité générale, selon l'article 66 (dernier alinéa) de la Directive sur les Lois de finances : « *Les comptables publics sont responsables de la tenue des comptes de l'Etat dans le respect des principes et règles de la profession comptable. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.* »

La comptabilité générale nécessite donc l'organisation des liaisons avec la comptabilité des matières (outils, liaisons infra annuelles, inventaire annuel, rapprochements comptables), afin de garantir la qualité du contrôle interne comptable et des critères de qualité comptable dont ceux impactant les ordonnateurs.

La comptabilité des matières participe à la tenue de la comptabilité patrimoniale

41. La comptabilité des matières, telle que tenue avant l'adoption des directives du CHGFP, ne permettait pas de connaître, avec précision et exactitude, la situation exhaustive du patrimoine des administrations publiques. L'objectif et l'ambition de la directive portant comptabilité des matières est d'organiser le recensement, l'enregistrement et le suivi des matières, et de permettre la mise à disposition de l'information relative à la composition et à la valeur des matières détenues par les administrations publiques.

42. Cette information, sincère, exacte, régulière, précise et exhaustive, aide le processus de prise de décision et contribue ainsi à la maîtrise de la gestion du patrimoine public. La directive pose les règles et offre des outils d'une gestion transparente et efficiente des matières, qui permettront d'organiser le recensement, l'enregistrement et le suivi administratif et comptable des éléments du patrimoine des organismes publics soumis aux règles de la comptabilité publique.

43. Cette comptabilité des matières alimentera la comptabilité générale de l'Etat et permettra de justifier les inscriptions en comptabilité générale.

Rendre opérationnelle la comptabilité des matières

44. Outil d'information et de gestion des immobilisations non financières et des stocks mis à la disposition de chaque administration publique, la comptabilité des matières repose sur :

- des outils spécifiques de suivi ;
- une organisation du réseau des comptables des matières ;
- la nécessité d'un système d'information intégré de la comptabilité des matières comportant des échanges avec le système informatique de comptabilité générale.

45. L'organisation des échanges avec la comptabilité générale de l'Etat tenue par les comptables publics est primordiale afin de justifier les flux annuels, les opérations d'inventaire et les soldes des comptes d'immobilisations non financières et de stocks : la comptabilité des matières fournit des informations indispensables à la CDCP:

- **Les opérations enregistrées dans la comptabilité des matières reflètent une part du patrimoine de l'Etat et figurent à l'actif de son bilan d'ouverture.** Le producteur des comptes de l'Etat, en liaison avec la structure nationale chargée de centraliser la comptabilité des matières, met en place un dispositif fiable et efficace de remontée des informations de la comptabilité des matières vers la comptabilité générale, afin d'en assurer la qualité comptable et l'intégrité.

- **La fiabilisation de la comptabilité des matières passe par une parfaite articulation avec la comptabilité générale :** La comptabilité générale est une fonction partagée et n'est plus du ressort exclusif du teneur traditionnel et historique des comptes de l'Etat. Cette affirmation trouve un écho particulier dans la mise en œuvre de la comptabilité des matières et l'articulation nécessaire de celle-ci avec la comptabilité générale, en vue de produire le compte général de l'Etat.

- **Les principales informations devant être partagées entre comptabilité des matières et comptabilité générale :**
 - ✓ Les inventaires des actifs par nature (immobilisations incorporelles et corporelles, stocks), dates d'acquisitions, coût d'acquisition et durée d'amortissement.
 - ✓ Pour le bilan d'ouverture, chaque actif ainsi recensé doit apparaître à sa valeur nette comptable (juste valeur).
 - ✓ Un numéro de compte PCE (au moins 4 chiffres) devra être attaché à chaque nature d'immobilisation. La fiabilisation de ces éléments se fera via la mise en place d'un dispositif de maîtrise des risques arrêté conjointement entre Direction chargée de la comptabilité publique et la direction chargée de la comptabilité des matières (contrôle interne comptable).

46. L'annexe 6 rappelle les principales étapes de cette articulation.

TITRE II : MÉTHODOLOGIE D'ÉLABORATION DU BILAN D'OUVERTURE

CHAPITRE I: MÉTHODOLOGIE GÉNÉRALE

I. Gouvernance, pilotage et animation

47. La gouvernance d'un tel projet doit être positionnée au plus haut de la hiérarchie au sein du département ministériel ayant en charge la production des comptes de l'Etat. Le Ministre chargé des comptes publics ou, le cas échéant, le Directeur Général en charge de la production des comptes de l'Etat, préside le comité de pilotage.

C'est en effet au niveau de la gouvernance que doit être inculquée la culture de la CDCP, les enjeux extrêmement forts du BO ainsi que les attentes de l'organisation quant à l'atteinte des objectifs en termes de qualité comptable.

48. Le dispositif comptable est en principe élaboré par la Direction générale ou nationale en charge de la production des comptes de l'Etat. Au sein de cette dernière, la production des comptes de l'Etat et le pilotage opérationnel du projet BO devrait être assuré par un(e) direction/service rattachée au plus haut niveau de la hiérarchie.

49. Le Comité de pilotage national est présidé par le Ministre en charge des comptes publics ou le DG en charge de la comptabilité publique. Cette instance de gouvernance :

- arrête la feuille de route stratégique ;
- produit l'ensemble des textes et prescriptions opérationnelles ;
- organise le déploiement de la réforme ainsi que les travaux qui permettront de produire le premier BO.

50. Dans le cadre de ses missions, le Directeur général ou national en charge de la production des comptes de l'Etat est notamment chargé, sous l'autorité et pour le compte du Ministre en charge des comptes publics, d'élaborer les règles et procédures de la comptabilité publique et de produire les états financiers de l'Etat. A ce titre, il pilote la réforme comptable, le plus souvent au sein d'un comité qu'il préside et qui associe les compétences et acteurs de la qualité comptable (Cour des comptes ; Ordre national des experts comptables et comptables agréés ; Inspection Générale de l'Etat/Inspection Générale des Finances, principales directions des administrations de recettes : DGI, DGD ; ministères sectoriels expérimentateurs).

51. Les aspects opérationnels sont traités par des sous-comités thématiques auxquels sont associés, en sus du teneur des comptes de l'Etat, les DG en charge de ces thématiques :

- Comptabilité des matières (immobilisations incorporelles, corporelles et stocks) ;
- Comptabilité générale :
 - immobilisations financières (teneur du portefeuille des participations de l'Etat) ;
 - créances fiscales et douanières et autres comptes assimilés ;

- trésorerie ;
- provisions pour risques ;
- dettes.
- Comptabilité budgétaire :
 - encaissements ;
 - engagements
 - charges à payer ;
 - décaissements.

52. Au niveau des structures déconcentrées, un comité comptable est mis en place. Il représente l'instance opérationnelle de la qualité comptable et, à ce titre, coordonne les acteurs participant à la production des données qui alimenteront le 1^{er} BO. Ce comité comptable rend compte au comité de pilotage national.

53. la coordination nécessaire, dans le cadre du premier BO, entre le producteur des comptes et la Cour des comptes. Un dialogue constant doit s'établir entre l'administration et le certificateur afin de fiabiliser les méthodes, les procédures, les outils et maîtriser les risques de manière efficiente. Cet échange constant doit idéalement être formalisé dans des protocoles bilatéraux qui prévoient les modalités d'échanges d'informations. Les échanges extrêmement nombreux et nécessaires entre la Cour et le producteur des comptes, tout au long de cette période préparatoire doivent principalement porter sur l'avancée des grands projets structurants et ayant un impact sur la qualité des comptes ainsi que sur l'avancée des chantiers réglementaires (à titre d'exemple : SI, options prises dans le cadre de la production du 1^{er} BO, nouveaux textes comptables, etc.).

II. Présentation de la méthodologie générale

54. Le premier BO de l'Etat marque un premier résultat important de la réforme comptable. Cette réforme comporte plusieurs axes, tels que la mise en place du référentiel comptable, l'organisation du réseau des comptables (comptables publics et comptables des matières), la formation des acteurs budgétaires et comptables, l'adaptation des outils informatiques, la comptabilité des matières, etc. Son succès repose sur un pilotage organisé sur l'ensemble de ces axes, et sur la mise en place d'une organisation propre à la préparation du BO de l'Etat.

55. Le premier objectif est de produire un premier BO fiable qui reflète les enjeux financiers de l'Etat. Le BO doit être également l'occasion pour la Direction générale chargée de la comptabilité publique de dialoguer avec les principaux acteurs désormais impliqués dans la comptabilité générale mais aussi budgétaire et dans les travaux du BO : direction chargée du budget, ordonnateurs dans les ministères sectoriels, comptables des matières, comptables ministériels le cas échéant, contrôleurs financiers ou budgétaires etc.

56. La préparation du BO de l'Etat peut se découper en trois phases principales qui peuvent être menées de front ou successivement par la Direction générale en charge de la comptabilité publique, suivant les capacités disponibles sur la réforme comptable, tel que présenté dans le tableau x suivant.

Tableau 2 : Les principales phases de la préparation du BO

Etapes	Modalités
<p>1 - Elaborer et valider la stratégie de bilan d'ouverture de l'Etat sur 3 ans avec les partenaires impliqués.</p>	<p>Cette stratégie du BO est basée sur l'analyse des forces et les faiblesses de la comptabilité actuelle, de la qualité de la balance générale des comptes, et doit tenir compte des avancées réalisées sur la comptabilité des matières.</p> <p>Cette stratégie de BO sur plusieurs années (intégration annuelle) sera actualisée chaque année en fonction des travaux réalisés et des difficultés rencontrées.</p> <p>A titre d'exemple, une stratégie du 1^{er} BO d'un pays est donnée en annexe 5 sous forme de tableau.</p>
<p>2 - Fiabiliser les comptes de la balance générale de l'exercice précédent celui du premier BO</p>	<p>Il s'agit de pratiquer un travail de révision des comptes de la balance N qui seront repris en balance d'ouverture N+1.</p> <p>Ce travail consiste à analyser, apurer lorsque cela est possible réglementairement, documenter et ainsi justifier l'ensemble des postes de la balance des derniers comptes clos avant l'élaboration du BO, afin d'atteindre un niveau de qualité comptables satisfaisant. On distingue trois grandes catégories de comptes à réviser existants dans les balances actuelles des Etats :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comptes de transferts, comptes de tiers et comptes financiers • Comptes de dettes, • Comptes d'immobilisations corporelles et comptes de stocks, en liaison avec les comptables des matières
<p>3 - Intégrer les nouveaux éléments à inscrire dans le BO selon la comptabilité d'exercice sur plusieurs exercices</p>	<p>Cette intégration de nouveaux éléments au BO nécessite d'appliquer le nouveau référentiel comptable de l'Etat notamment pour les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, financières, les comptes de stocks, créances fiscales et autres créances, les dotations aux amortissements et les provisions pour risques et charges etc....</p> <p>Cette intégration se fait selon les enjeux financiers, les informations disponibles et s'étale sur plusieurs exercices.</p> <p>Il y a donc plusieurs BO, : le premier, et puis un BO chaque année durant une période à déterminer en fonction des éléments à intégrer progressivement (3 à 5 ans en général)</p>

Source : FMI

III. Approche stratégique

57. Le périmètre du BO doit être défini selon une stratégie progressive, suivant une logique de périmètre significatif prenant en compte les risques et les enjeux financiers. Pour certains postes du bilan, tels que les immobilisations et les stocks, le recensement devra être complété progressivement, au cours des exercices suivants, l'objectif permanent étant de recenser en priorité les actifs et les passifs les plus aisés à recenser, et / ou les plus significatifs en valeur. Deux exemples concrets de mise en place de réforme dans deux pays de l'espace CEMAC est présenté dans l'encadré 2 *infra*.

Encadré 2a : l'exemple gabonais d'approche progressive de la mise en œuvre de la réforme

Le Gabon a adopté puis internalisé l'ensemble des directives de la CEMAC entre 2014 et 2016.

Parallèlement, il a produit un livre des normes comptables adapté au nouveau référentiel puis rédigé un certain nombre de fiches techniques (immobilisations, créances et trésorerie principalement).

Ce travail préparatoire a permis d'élaborer des premiers comptes en 2015 selon le nouveau référentiel comptable (nouveau plan de compte conforme à la CDCP).

A compter de 2019, un très important travail d'apurement des comptes d'imputations provisoires sur exercices antérieurs a été mené.

Pour mieux anticiper la mise en œuvre de la directive CEMAC n° 20-UEAC-CM-35 du 8 septembre 2020 portant comptabilité des matières, le Gabon a créé une Direction générale en charge du patrimoine de l'Etat (DGPE). Cette Direction générale a entre autres missions, la responsabilité de la mise en place de la comptabilité des matières.

Afin de piloter la mise en œuvre de la réforme de la manière la plus efficiente possible, une structure dédiée devrait être créée par décret du 1^{er} Ministre (pilotage d'ensemble assuré par la Direction générale de la comptabilité publique et du trésor (DGCPT)).

Afin d'opérationnaliser au mieux cette réforme, il a été décidé de mettre en place un nouveau SI budgétaro-comptable, plus à même de répondre aux exigences de la CDCP.

Le premier BO devrait être produit au 1^{er} janvier 2023.

Source : DGCPT Gabon et FMI

Encadré 2b : l'exemple camerounais d'une approche structurée de mise en place de la CDCP

	Actions prévues	Contenu	Etat de réalisation
1	Création et mise en place effective du Comité technique interministériel de mise en œuvre et de suivi de la réforme comptable le 08 mai 2019	<p>Le Comité définit la stratégie de mise en œuvre, élabore un plan de mise en œuvre, supervise et coordonne la mise en œuvre des activités inscrites, évalue le niveau de mise en œuvre.</p> <p>il est placé auprès du ministre des Finances, et présidé par le Directeur Général du trésor, de la coopération Financière et Monétaire.</p>	Il regroupe, en raison de leurs compétences, toutes les administrations tel que: juridiction des comptes, ministère en charge du patrimoine de l'Etat, ministère de finances (impôts, budget, douane, trésor, comptabilité matière, législation comptable)...
2	Elaboration du cadre juridique et documents didactiques	<p align="center">Cadre juridique</p> <ul style="list-style-type: none"> - Recueil des normes comptables ; - Instruction sur la comptabilité générale de l'Etat ; - Circulaire portant taux d'amortissement des biens de l'Etat - Circulaire portant modalités de recensement et d'évaluation des immobilisations corporelles (définition de la méthodologie de recensement, de la méthode d'évaluation, de la constitution des équipes dédiées <p>IMPORTANT : toutes les directives CEMAC ont été au préalable transposées dans l'ordre juridique interne sauf celle sur la comptabilité matière</p>	<p align="center">Documents didactiques</p> <p>Guide des opérations de recensement et d'évaluation Fiches de recensement et d'évaluation Définition de la codification des biens recensés</p>
3	Toilettage et assainissement des comptes de la balance actuelle	<ul style="list-style-type: none"> - Cohérence entre les soldes de la balance des comptes et les titres (RAR) des impôts et de la douane, les mandats des fournisseurs, les états d'accord des correspondants ; - Correction des anomalies comptables (sens des comptes, comptes inconnus...) 	Travaux en cours, deadline prévu pour le 31 mars 2021
4	Elaboration d'un plan détaillé de constitution du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2022 et d'un plan des opérations de recensement étalé sur 05 ans minimum	<p>Détermination des priorités lors des opérations de recensement et d'évaluation en tenant comptes des enjeux financier, stratégique et la charge symbolique :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les immobilisations financières (participations, avals, cautions, garanties...) 2. Les passifs financiers (dettes à long et moyen terme, dettes envers les fournisseurs...) 3. Les immobilisations incorporelles 4. Les immobilisations corporelles (Les bâtiments à usage administratifs, le matériel roulant ; les terrains). 	<ul style="list-style-type: none"> - Les travaux sont en cours de finalisation pour les participations, les dettes à long et moyen terme. - Campagne pilote de recensement et d'évaluation dans un des départements de la région de centre prévue pour le 22 mars 2021, à l'issue de laquelle les résultats nous permettront d'envisager la campagne nationale.
5	Sujet d'inquiétude	<p>Adaptation des systèmes d'information (objectif : échanger instantanément et de manière automatique les données entre les applications métier...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cahier de charges disponible - Projets de protocoles d'échanges de données disponibles - Spécifications fonctionnelles détaillées de l'application métier du trésor disponibles - Tables de passage anciens comptes et nouveaux comptes du plan comptable élaborées et transmises aux autres administrations 	<ul style="list-style-type: none"> - Fort probable de ne pas respecter le deadline du 1^{er} janvier 2022 - Coûts importants - Pas de système d'information au niveau de la comptabilité matière - Stratégie actuelle : commencer des échanges en be to be , travaux finalisés d'ici le mois de juin avec la DG budget et la DG Impôts, puis enchaîner avec la Douane...

Source : Autorités camerounaises

IV. Application de la méthodologie générale

58. La méthode à mettre en œuvre consiste en une revue critique et exhaustive des comptes de bilan (classe 1 à 5) de la balance générale des comptes en comptabilité de caisse et à mettre en place des diligences en termes de :

- Corrections des éventuels comptes en anomalie de sens ;
- Rapprochements, à travers :
 - L'édition d'états de développement de soldes ;
 - La mise en œuvre de procédures ouvertes ou fermées de confirmations de soldes, selon la nature des comptes dont les soldes doivent être justifiés et fiabilisés (dettes, créances, banques, etc.) ;
- Justification des soldes des comptes.
- Décision de non reprise initiale de certains comptes non fiabilisés dans le bilan d'ouverture.

V. Traitement différencié des comptes de bilan selon les enjeux financiers

59. Les postes les plus significatifs ou les plus emblématiques du bilan doivent ainsi faire l'objet d'une reconstitution. S'agissant, par exemple, du parc immobilier, du matériel de transport, des infrastructures routières, cette reconstitution doit se faire sur la base d'inventaires physiques. Pour ce qui relève des charges à payer ou des provisions pour risques et charges, cette reconstitution doit s'effectuer sur la base de fiches navettes transmises par les directions concernées (demandes de recensements envoyées par le comptable centralisateurs à ces directions sous la forme d'une fiche à remplir).

60. Les éléments les moins significatifs en valeur peuvent ne pas faire l'objet d'une identification pour le premier BO. Ces biens, ayant une durée de vie limitée et ne représentant pas d'enjeux financiers significatifs, ne seront intégrés au patrimoine de l'État qu'au fur et à mesure des nouvelles acquisitions, autrement dit au moment de leur remplacement.

VI. Résultats attendus

61. Le résultat de ces travaux doit finalement permettre de fiabiliser au mieux les soldes des comptes N-1, qui feront l'objet d'une reprise partielle au BO N. Les résultats de la mise en œuvre de cette méthodologie générale seront de plusieurs ordres :

- **La fiabilisation des comptes**, à travers la saisie des corrections nécessaires ou l'absence de reprise des soldes des comptes en sens anormal au profit d'un nouvel inventaire fiabilisé ;
- **La documentation de l'ensemble des postes du bilan**, via l'initiation d'un processus de formalisation, à travers d'une part des dossiers d'inventaires permettant de justifier les

- soldes (cf. infra) et, d'autre part, la création de fiches spécifiques récapitulatives pour la reprise au bilan d'ouverture ;
- **La poursuite de la mise en place des bases d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers**, illustré notamment par la réalisation de procédures formalisées spécifiques de rapprochement et de fiabilisation des comptes, tels que les rapprochements bancaires ou les procédures de circularisation des comptes de banques et de tiers ;
 - **L'établissement progressif d'une piste d'audit pour la Cour des comptes**, en charge ultérieurement de la certification des comptes de l'État, et gage de fiabilité et de traçabilité des opérations à contrôler.

VII. Dossier d'inventaire du BO

62. Des dossiers d'inventaires, permettant la justification des soldes repris en entrée, doivent être réalisés dans le cadre de l'établissement du BO, **puis de manière itérative, lors de chaque clôture annuelle des comptes.**

63. **Ces dossiers d'inventaires sont élaborés pour chaque compte comptable présentant un solde significatif.** Ils doivent être produits chaque année pour l'exercice comptable concerné et, dans la mesure du possible, en format dématérialisé. En tant que de besoin, les dossiers d'inventaires pourront être complétés de dossiers papiers pour les comptes comptables concernés.

64. S'agissant particulièrement des comptes de tiers, chaque comptable assignataire concerné est astreint à la production de dossiers d'inventaires par compte comptable, constitué des justifications des principales opérations qui le concerne, par exemple, les circularisations des tiers permettant de valider la dette ou la créance enregistrée. Le service responsable de la centralisation et de la production des comptes de l'État est en charge des dossiers d'inventaires.

65. **Pour les BO des prochains exercices, les dossiers d'inventaires permettront, en parallèle des futurs dossiers de clôture,** de justifier les nouvelles écritures comptables issues des nouveaux recensements d'actifs ou de passifs et à enregistrer en contrepartie des comptes d'intégration de la situation nette. Une présentation du caractère non figé et évolutif du BO est présentée dans l'encadré 3 ci-dessous.

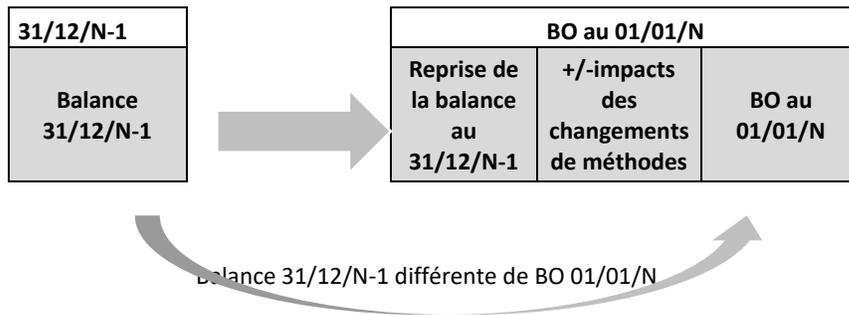
Encadré 3 : BO successifs et respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

Le principe d'intangibilité du BO est un principe comptable qui impose que le BO doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

L'élaboration du BO est une exception à ce principe comptable.

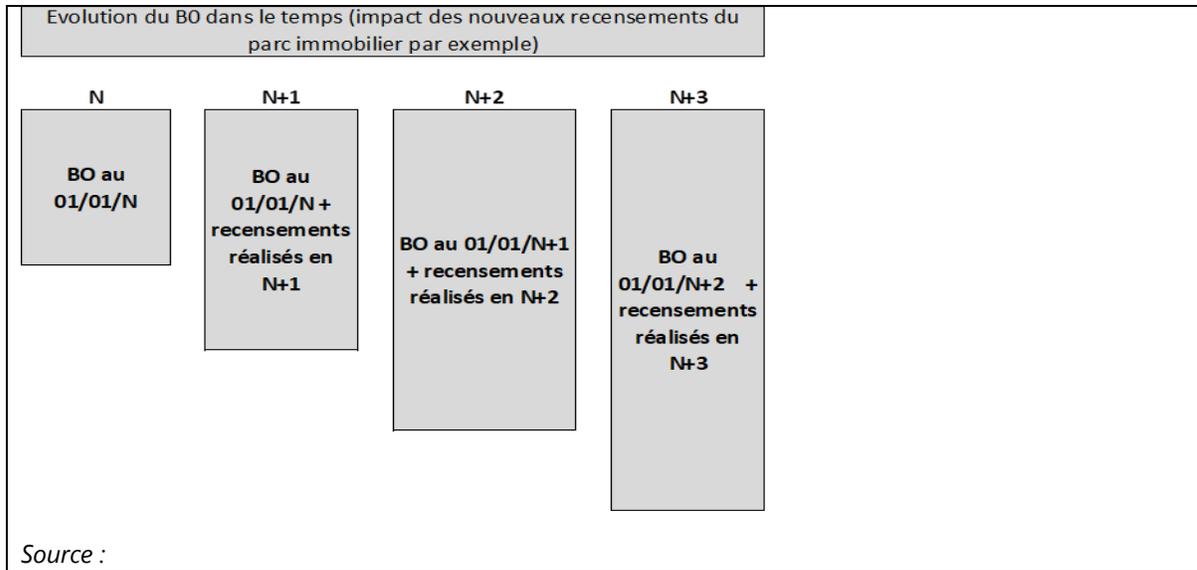
En effet, dans le cadre d'un changement de normes comptables d'un exercice à l'autre, le BO de l'exercice n (au 01/01/n) correspond au bilan au 31/12/n-1 sur lequel vont être impactés les changements de normes (inscription des immobilisations et de leurs amortissements, des créances, des nouvelles règles de valorisation des actifs...).

Schéma :



Par ailleurs, le BO ne doit pas être considéré comme un élément figé mais doit être appréhendé comme quelque chose d'évolutif. Tous les travaux de fiabilisation et surtout de recensements et valorisation des actifs voire d'apurement des comptes n'ayant plus de justification, peuvent difficilement être réalisés exhaustivement pour le compte du 1^{er} BO.

A titre d'exemple, le patrimoine immobilier de l'Etat ne peut être recensé ni valorisé exhaustivement sur un seul exercice. Il faudra de nombreuses années pour intégrer au BO l'ensemble de ce patrimoine, au fur et à mesure des avancées de la comptabilité des matières. Si on part du principe que des campagnes de recensement et de valorisation sont programmées sur 10 ans, cela signifie que l'on impactera chaque année et pendant 10 ans, le BO de ces nouveaux recensements annuels.



CHAPITRE II : MÉTHODOLOGIE DÉTAILLÉE PAR CLASSE DE COMPTES

66. Pour chaque classe de comptes du plan comptable de l'État concerné, les articles suivants précisent, de manière structurée :

- Les référentiels spécifiques applicables;
- Des éléments de définition;
- Les acteurs concernés;
- Un bref rappel de la situation actuelle et la stratégie d'intégration définie ;
- Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture ;
- Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire permettant la justification des soldes.

I. Comptes de ressources à moyen et long terme

a. Emprunts et dettes avalisées

- ✓ Référentiels spécifiques applicables

67. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 14 à 17 ;
- S'agissant des normes comptables applicables, les normes sur « les dettes financières » et celles sur « les engagements hors bilan » des recueils locaux des normes comptables ;

- ✓ Éléments de définition

68. Les dettes financières résultent d'une décision de financement de l'État et peuvent être la contrepartie soit :

- De fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération ;
- D'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

69. Les dettes financières constituent des éléments figurant au passif et correspondent essentiellement à

la dette directe, emprunts projet, emprunts programmes, autres emprunts et dettes avalisées.

70. Les dettes financières constituent des opérations de trésorerie, hormis pour le remboursement des intérêts de la dette, qui demeurent des opérations budgétaires.

✓ Acteurs concernés

71. Les acteurs concernés par ces comptes sont l'entité en charge de la gestion de la dette et le comptable assignataire en charge de la centralisation des comptes de l'Etat.

✓ Stratégie d'intégration

72. La stratégie définie consiste à intégrer un premier recensement des intérêts courus non échus (ICNE) dans le BO N et d'intégrer le calcul des ICNE au 31 décembre N-1.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

73. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO s'articulent autour :

- **D'un recensement :** l'entité en charge de la gestion de la dette doit procéder à un rapprochement des données présentes dans le SI de suivi de la dette avec les conventions de financement signées puis transmettre à l'AC de cette même direction la situation de l'ensemble de la dette intérieure et extérieure, incluant les montants restant à rembourser au 31 décembre N-1, y compris les paiements directs des bailleurs de fonds à rembourser, ainsi que la liste des prêts rétrocédés à des sociétés d'État ; l'AC doit rapprocher la situation comptable de la dette avec le recensement fait dans le SI et éventuellement procéder aux corrections nécessaires pour intégration au bilan d'ouverture N.
- **De la détermination du montant des intérêts courus non échus de l'exercice N-1 à régler en N :** la situation de ces intérêts est établie à partir de l'outil de gestion du service de la dette, conjointement par l'entité en charge de la gestion de la dette et l'AC de la Direction en charge de la gestion de la dette pour intégration au bilan d'ouverture ;
- **De l'enregistrement comptable au 1^{er} janvier N :** les modalités d'enregistrement comptable au 1^{er} janvier N sont les suivantes :
 - Au passif du bilan, doivent figurer :
 - Le montant total des obligations et emprunts souscrits par l'État à rembourser ;
 - Le montant total (1) première option : des paiements directs réalisés par les bailleurs de fonds dans le cadre de projets d'investissement, soit les

montants payés par les bailleurs au cours des exercices N-1 et antérieurs à rembourser à partir des exercices N et ultérieurs

ou bien (2); une seconde option possible est d'enregistrer

l'encours par PTF au 31 décembre N-1, si la première option est difficile à mettre en place.

- Les intérêts courus non échus, soit le montant des intérêts exigibles mais non encore payés à la clôture de l'exercice N-1 ;
- À l'actif du bilan, doivent figurer, la contrepartie au compte 108 « Opérations à caractère financier intégrées » s'agissant de la dette intérieure et extérieure et des intérêts courus non échus, des comptes d'encours d'immobilisations ou d'immobilisations en service, selon la nature du bien financé et leur niveau de réalisation s'agissant des paiements directs réalisés par les bailleurs de fonds ;
- **De la détermination des engagements hors bilan :** s'agissant des conventions signées avec un partenaire technique et financier (PTF) payant directement les prestataires de l'État, il convient de procéder à l'enregistrement d'un engagement hors bilan. L'engagement hors bilan est égal à la différence entre le montant total de la convention et celui payé directement par les bailleurs depuis la signature de la convention et enregistré au crédit du compte 15, 16 ou 17. Dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture, l'entité en charge de la gestion et du suivi de la dette doit donc recenser les principales conventions avec les bailleurs de fonds, communiquer l'information à l'AC en charge de l'enregistrement en engagements hors bilan des montants calculés selon la méthode définie ci-dessus.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

74. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **Le tableau de recensement tenu par l'entité en charge de la gestion de la dette ;**
- **Les conventions relatives aux emprunts ;**
- **L'échéancier et le tableau d'amortissement des principales dettes enregistrées ;**
- **L'état de validation des bailleurs de fonds, pour les dettes externes les plus significatives ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

b. Provisions pour risques et charges

✓ Référentiels spécifiques applicables

75. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 19 ;

- S'agissant de la norme comptable applicable, la norme 10 sur « les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et autres passifs » du projet de normes comptables.

✓ Éléments de définition

76. Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise et comprennent :

- Les provisions pour charges non financières de toute nature et ;
- Les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges.

Des provisions doivent être comptabilisées lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- Il existe une obligation de l'État vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- Il est probable 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 relativement fiable.

77. S'agissant de la seconde et de la troisième condition cumulative, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécient au plus tard à la date d'arrêté des comptes.

✓ Acteurs concernés

78. Les acteurs concernés par ces comptes sont la DGI, la DGD, l'entité en charge de la gestion de la dette, l'Agent ou le service judiciaire de l'Etat, la DGB et la DGTCP (centralisation des comptes).

✓ Stratégie d'intégration définie

79. S'agissant d'un nouveau mécanisme comptable, la stratégie définie consiste à intégrer un premier recensement dans le bilan d'ouverture N.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture N

80. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO devront s'articuler autour :

- **D'un recensement :** s'agissant des litiges fiscaux, la DGI et la DGD doivent transmettre au service en charge de la centralisation des comptes la liste de l'ensemble des litiges fiscaux ; s'agissant des opérations de garanties et d'avaux, l'entité en charge de la gestion de la dette doit transmettre la liste des opérations pour lesquelles un risque de défaillance est détecté ; s'agissant des autres litiges et contentieux, le service judiciaire de l'Etat et la DGB doivent transmettre au service centralisateur la liste de l'ensemble des

litiges connus, accompagné de l'évaluation financière du risque et de sa probabilité de réalisation ;

- **De la valorisation et de l'enregistrement comptable au 1^{er} janvier N** : les règles de valorisation et d'enregistrement comptable sont présentés dans le dossier type du compte 19 « Provisions pour risques et charges » en annexe 4.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

81. Les éléments constitutifs des prochains dossiers d'inventaire, permettant la justification des soldes, seront :

- **Les tableaux de recensement tenus par les acteurs susmentionnés ;**
- **Les dossiers pour les provisions les plus significatives, conservés par le service centralisateur en charge de la production des comptes de l'Etat;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

I. Comptes d'immobilisations

a. Immobilisations incorporelles et corporelles

✓ Référentiels spécifiques applicables

82. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 21 à 25, 28, 291 et 292 ;
- S'agissant des normes comptables applicables, les normes communautaires sur « les immobilisations incorporelles », et sur « les immobilisations corporelles ».

✓ Éléments de définition

83. Une immobilisation incorporelle ou corporelle est un actif qui respecte les critères cumulatifs suivants :

- Il s'agit d'un élément identifiable, un bien indivisible ;
- Qui génère une ressource contrôlée par l'État ;
- Qui a une valeur économique positive pour l'État ;
- Dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice comptable, c'est-à-dire sur plus de douze mois ;
- Et dont le coût peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

84. En matière d'immobilisation, un critère supplémentaire doit être respecté, à savoir le respect du seuil de signification patrimonial. Il s'agit d'un seuil d'enregistrement comptable et non d'un seuil de recensement physique des biens. Ce seuil de signification devra être déterminé localement, par voie réglementaire.

85. Une immobilisation peut être destinée à :

- Être utilisée par l'État dans la production ou la fourniture de biens ou services, ou ;
- Des fins de gestion interne, ou ;
- Être mise à disposition de tiers.

86. Une immobilisation est assimilable à un bien et non à une facture ou à un mandat. Il convient de distinguer l'immobilisation indépendamment de la facture et de son paiement. Une facture peut correspondre à l'acquisition de plusieurs biens, par exemple, une facture concernant plusieurs véhicules. À l'inverse, plusieurs factures peuvent être nécessaires à l'acquisition d'un seul bien, par exemple, une facture d'acomptes puis la facture de solde lors de la conception et de la mise en place d'un logiciel informatique. De même, un mandat peut correspondre au paiement d'une ou plusieurs factures relatives à tout ou partie d'un ou plusieurs biens.

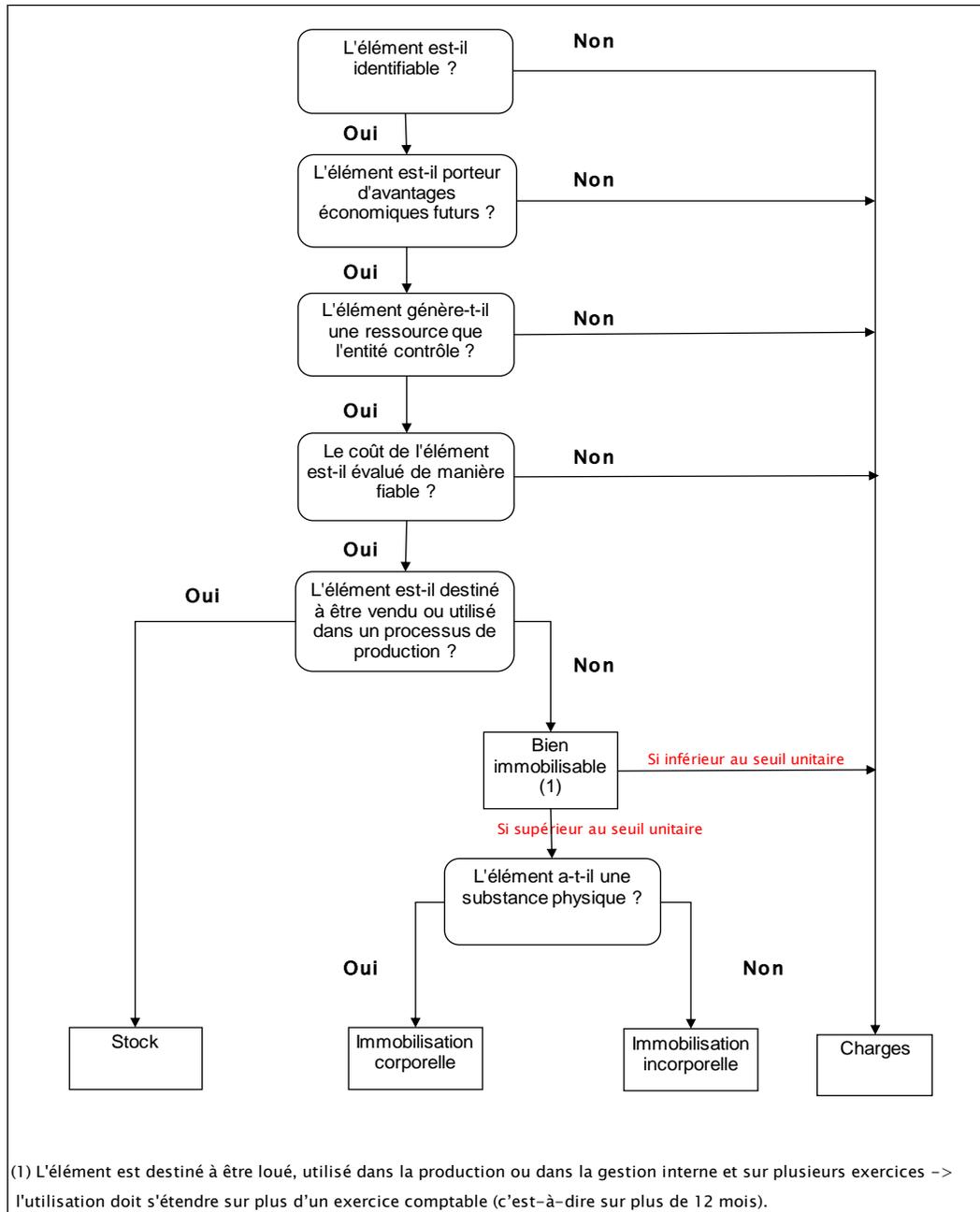
87. Pour être comptabilisé en immobilisation, l'élément doit être identifiable, c'est-à-dire, qu'il :

- A été acquis séparément, ou ;
- Peut être individualisé, à travers son numéro d'inventaire, sa date d'acquisition ou de production, ou ;
- Est séparable des activités de l'État, c'est-à-dire susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif, ou ;
- Résulte d'un droit légal ou contractuel, même si ce droit n'est pas transférable, que l'actif ait été acquis ou créé en interne.

88. Les immobilisations sont intimement liées au critère de contrôle. L'État doit inscrire à son actif les biens qu'il contrôle, c'est-à-dire les biens dont il a la maîtrise technique et dont il doit assurer le maintien en bon état de fonctionnement. Le contrôle repose donc avant tout sur l'utilisation du bien par l'État. Le critère de contrôle du bien est essentiel à l'identification d'une immobilisation, le critère de la propriété n'étant pas suffisant. Il existe donc une différence fondamentale entre le patrimoine juridique, essentiellement fondé sur le transfert de propriété, et le patrimoine comptable. Le fait que l'État supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption d'existence du contrôle.

89. En matière d'immobilisations, il est essentiel de faire la distinction entre les immobilisations, les charges et les stocks. L'arbre de décision ci-après schématise le processus d'identification de la nature de la dépense.

Figure 1: Arbre de décision schématisant le processus d'identification de la nature de la dépense



Source: FMI

✓ Acteurs concernés

90. Ordonnateurs et Comptables des matières des ministères et institutions, direction du patrimoine de l'Etat et DG chargée de la Comptabilité Publique.

✓ Stratégie d'intégration définie

91. L'intégration au 1^{er} BO doit se faire sur la base d'un premier recensement sur un périmètre qui pourrait, à titre d'exemple, recouvrir les éléments suivants :

- Le réseau routier national et les pistes rurales, recensés par le ministère sectoriel en charge de leur entretien et valorisés au coût de remplacement déprécié ;
- Les principaux bâtiments de bureaux (expertise interne par la direction des domaines), les biens à l'étranger (expertise externe) évalués en valeur de marché, selon les modalités suivantes :
 - Bâtiments de bureaux : retenir les plus significatifs d'un point de vue financier par ministères ;
 - Biens à l'étranger : cibler les principales ambassades ;
- Les aéroports et ports, en fonction des résultats de l'analyse des contrats de concession pour déterminer le niveau de contrôle de l'Etat sur ces biens ;
- Les infrastructures scolaires (écoles, collèges, lycées) sur la base du recensement des Min. du secteur de l'éducation nationale, valorisées aux coûts standards, si les catégories citées sont bien homogènes ;
- Les infrastructures de santé : même démarche (dispensaires, hôpitaux), sous réserve de l'existence d'un recensement par le ministère. de la santé
- Les infrastructures sportives : même démarche (stades), sous réserve de l'existence d'un recensement par le ministère. des sports
- Les matériels militaires en fonction d'un dialogue à mener avec le ministère de la défense sur le niveau de granularité de l'information produite et sur les conditions de confidentialité-Défense. De plus, un seuil d'immobilisation doit être fixé.
- Les autres immobilisations (matériels roulants, mat. info. mat. de bureau...) : se limiter aux ministères disposant des patrimoines les plus importants et aux matériels les plus récents ; fixer un seuil d'immobilisation pour limiter le nombre de biens à suivre en comptabilité selon des modalités à définir; sous réserve de valorisation disponible (éventuellement recourir à la mercuriale des prix).

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

92. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO s'articulent, sur le périmètre défini, autour :

- **De la définition d'un seuil d'enregistrement comptable des immobilisations** : les biens ayant un caractère immobilisable et dont la valeur brute individuelle est inférieure au seuil déterminé ne sont pas comptabilisés en immobilisations au BO. Il conviendra, sur

cette base, de retraiter les données communiquées par les acteurs en charge de la comptabilité des matières en fonction de ce seuil.

- **D'un recensement :** les ministères sectoriels, les acteurs de la comptabilité des matières, doivent transmettre au comptable centralisateur la situation des immobilisations rentrant dans le périmètre défini d'intégration du BO.
Les prérequis pour pouvoir mener ces travaux à bien, dans le cadre du BO, ainsi que pour les exercices suivants, consistent à :
 - Formaliser le cadre réglementaire et les outils associés de la comptabilité des matières ;
 - Développer / acquérir un système d'information de la comptabilité des matières et l'interfacer avec le système d'information de comptabilité générale de l'Etat ;
 - Installer les acteurs en charge de la comptabilité des matières (comptables des matières) au sein des ministères sectoriels, institutions et autres services de l'Etat ;
 - Formaliser des normes comptables et des guides d'applications des normes dans lesquels sont précisés la définition des biens, les méthodes de recensement à suivre, les méthodes de valorisation, les informations attendues ainsi que les échéances ;
 - Définir, conjointement avec les comptables des matières, une stratégie de recensement physique, en priorisant le recensement physique des biens acquis ou construits au cours des dernières années, les plus significatifs en termes de valeur et en intégrant également dans le périmètre de recensement les biens contrôlés par l'État ;
 - Recenser, avec les comptables des matières des ministères sectoriels, les biens immobiliers et mobiliers faisant partie du périmètre du BO ;
 - Accompagner ce recensement d'une analyse du contrôle de l'Etat sur les biens, au-delà de la propriété juridique (le bénéfice de l'utilisation et la prise en charge des dépenses d'entretien sont des indices de contrôle).

- **De la valorisation des immobilisations recensées :** les méthodes de valorisation des immobilisations incorporelles et corporelles doivent être précisées dans un recueil des normes comptables de l'État :
 - Le coût d'acquisition, pour les immobilisations acquises à titre onéreux ;
 - Le coût de production, pour les immobilisations générées en interne par les services de l'État ;
 - La valeur de marché, pour les immobilisations acquises à titre gratuit ou les biens anciens dont on ne connaît pas le coût d'acquisition mais qui peuvent être évalués au prix de marché ;
 - La méthode du coût de remplacement déprécié, notamment pour les infrastructures de transport.

- **De la détermination des modalités d'amortissement des immobilisations :** pour les biens qui seront recensés à la valeur de marché et au coût de remplacement déprécié,

aucun amortissement cumulé ne sera enregistré au BO. Afin de ne pas avoir à recalculer la valeur de marché des biens concernés à chaque clôture, il est décidé de convenir que cette valeur de marché du 1^{er} janvier N devient le coût historique. Compte tenu de l'application de cette méthode, et faute de date d'entrée fiabilisée pour les biens recensés, il est également décidé de retenir une date d'entrée au 1^{er} janvier N, ainsi, le plan d'amortissement sera appliqué de manière prospective à compter du 1^{er} janvier N. Lorsque le recensement permettra d'identifier de nouveaux biens acquis ou contrôlés antérieurement au 31 décembre N-1, et que ces derniers pourront être évalués au coût d'acquisition avec une date d'entrée fiabilisée, il conviendra de recalculer les amortissements de manière rétroactive, depuis leur date d'entrée réelle dans le patrimoine de l'État, puis de les enregistrer dans le BO de l'année de recensement de ces biens. Une instruction nationale doit fixer les modalités d'amortissement des immobilisations.

- **De l'enregistrement comptable des immobilisations au 1^{er} janvier N** : les modalités d'enregistrement comptable au 1^{er} janvier N sur le périmètre défini sont les suivantes :
 - Pour les biens recensés et valorisés selon le coût d'acquisition, le coût de remplacement déprécié ou la valeur de marché :
 - À l'actif du bilan, le montant de la valeur brute de l'immobilisation dans un compte de la classe 21 à 25 ;
 - Au passif du bilan, la contrepartie au compte 101 pour les immobilisations incorporelles ou 102 pour les immobilisations corporelles ;
 - Pour les amortissements associés :
 - Au passif du bilan, le montant des amortissements calculés depuis la date d'entrée du bien dans le patrimoine de l'État, jusqu'à la clôture de l'exercice précédent la découverte de ce bien dans un compte 28 ;
 - À l'actif du bilan, la contrepartie au compte 101 pour les immobilisations incorporelles ou 102 pour les immobilisations corporelles. Toutefois, les comptes 101 et 102 ne seront utilisés que pour les immobilisations intégrées à leur valeur d'acquisition (total des amortissements de la période). En revanche, si l'intégration se fait à la valeur de marché, les amortissements, via les comptes 101 et 102, n'ont pas à être pris en compte. Pour les années suivantes celle de l'intégration, il s'agit d'une écriture classique d'amortissement du bien entré dans le patrimoine de l'Etat : débit du compte de dotations aux amortissements (#68) par le crédit du compte amortissement des immobilisations (#28).

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

93. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **Les éléments constitutifs de la comptabilité des matières arrêté au 31 décembre N-1 ;**
- **Le rapport définitif de l'évaluation par les experts immobiliers (internes et externes), s'agissant des biens immobiliers recensés ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

94. Par ailleurs, l'état annexé élaboré à la clôture des comptes de l'exercice N devra préciser :

- **Le périmètre des biens intégrés, ainsi que la trajectoire d'enrichissement à venir ;**
- **La méthode d'évaluation retenue pour les biens recensés.**

95. Des éléments complémentaires sur les écritures au BO sont présentés dans les dossiers types des comptes 231 « Bâtiments administratifs à usage de bureau » 245 « Matériels de transport », en annexe 4.II et 4.III. Des éléments plus spécifiques, relatifs à la problématique des immobilisations en cours sont présentés dans l'encadré 4 ci-dessous.

Encadré 4 : focus sur les immobilisations en cours

Une immobilisation en cours est une dépense relative à une immobilisation non acquise instantanément ou non encore achevée et non mise en service.

Exemples : *les travaux de construction d'un bâtiment non livré, le développement d'un logiciel.*

Pour appliquer un traitement homogène à l'ensemble des immobilisations, **toutes les immobilisations non acquises instantanément doivent transiter par le statut d'« immobilisation en cours » le temps de leur réalisation / livraison, même si l'initiation et la fin de leur réalisation ou livraison ont lieu au cours du même exercice.**

Toutes les immobilisations en cours (dont les avances et/ou les acomptes versés) sont comptabilisées dans les comptes 21X8 pour les immobilisations incorporelles (selon la nature de l'immobilisation cible) ou dans les comptes 22X8, 23X8, 24X8, 25X8 pour les immobilisations corporelles (selon la nature de l'immobilisation cible).

A la date de mise en service / date de réception / date de livraison de l'immobilisation, le coût d'acquisition global de l'immobilisation est reclassé des comptes 21X8 (pour les immobilisations incorporelles) ou dans les comptes 22X8, 23X8, 24X8, 25X8 (pour les immobilisations corporelles) aux comptes 21x à 25x correspondants (hors comptes d'encours).

La date de mise en service correspond :

- à la date de la signature du PV de réception des travaux pour les travaux réalisés par des prestataires externes,

ou

- à la date de mise en service définie par l'opérationnel (et mentionnée en comptabilité des matières) à la finalisation de la production de l'immobilisation lorsque cette dernière est créée ou finalisée en interne.

Points d'attention :

La date de mise en service d'un encours est la date de réception/date de livraison opérationnelle de l'immobilisation, et non la date de saisie du transfert (d'immobilisations en cours vers immobilisation en service).

Dans le cadre d'un projet pouvant faire l'objet de livraisons partielles, donc de mises en service successives, les dépenses sont alors reclassées des comptes d'immobilisations en cours vers les comptes d'immobilisations en service correspondants, **au fur et à mesure des mises en service.**

Les éventuelles avances associées à un bien mis en service immédiatement (et enregistrées dans les comptes d'encours d'immobilisations) sont également reclassées dans les comptes d'immobilisations en service concernés **à la date de mise en service du bien.**

Impact sur le BO :

Ces biens doivent faire l'objet d'un recensement pour intégration au BO. La comptabilité des matières doit en assurer le suivi dès la mise en service.

Source :FMI

b. Immobilisations financières

✓ Référentiels spécifiques applicables

96. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 26, 27 et 293 ;
- S'agissant des normes comptables applicables, la norme sur « les immobilisations financières » du recueil des normes comptables ;

✓ Éléments de définition

97. Les immobilisations financières constituent des droits de l'État sur d'autres entités juridiques et morales distinctes de celle de l'État et comprennent :

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

✓ Acteurs concernés

98. Les acteurs concernés par ces comptes sont la direction en charge des participations de l'État ainsi que le comptable centralisateur.

✓ Situation actuelle et stratégie d'intégration définie

99. La stratégie consiste à intégrer un premier recensement sur le périmètre géré par la direction en charge des participations de l'État.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

100. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture s'articulent, sur le périmètre défini, autour :

- **De la définition d'un seuil d'enregistrement comptable des immobilisations financières (à définir dans un texte officiel au niveau local) :** les immobilisations financières ayant un caractère immobilisable et dont la valeur brute individuelle est inférieure au seuil déterminé ne sont pas comptabilisées en immobilisations au BO ;
- **D'un recensement :** la direction en charge des titres de participations de l'Etat doit transmettre au comptable centralisateur la situation des immobilisations financières rentrant dans le périmètre défini d'intégration du bilan ;
- **De la valorisation des immobilisations recensées :** les méthodes de valorisation des immobilisations financières sont les suivantes :
 - À leur entrée dans le bilan, les participations sont évaluées à leur coût historique ou coût d'acquisition, la valeur nominale ou le montant des apports initiaux constituent le coût historique des participations ;
 - Pour l'établissement du BO, les participations détenues dans les entités créées par l'État et / ou celles dont il a le contrôle en tant qu'actionnaire majoritaire, sont évaluées au coût d'équivalence ou valeur d'équivalence. Celle-ci est égale à la quote-part, détenue directement par l'État, des capitaux propres de l'entité concernée ;
 - Les prêts et avances sont comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement ;
- **De la détermination des modalités de dépréciation des immobilisations :** si la valeur globale d'équivalence des participations est inférieure à leur valeur globale initiale, une dépréciation globale est constatée. Celle-ci donne lieu à une dotation aux dépréciations, comptabilisée en charge de l'exercice. Une instruction nationale doit fixer les modalités de dépréciation des immobilisations financières ;
- **De l'enregistrement comptable des immobilisations au 1^{er} janvier N :** les modalités d'enregistrement comptable au 1^{er} janvier N sur le périmètre défini sont les suivantes :
 - Pour les immobilisations financières :
 - À l'actif du bilan, le montant de la valeur brute de l'immobilisation dans un compte de la classe 26 à 27 ;
 - Au passif du bilan, la contrepartie à un compte à définir au sein des comptes d'intégration ;
 - Pour les dépréciations associées :
 - Au passif du bilan, le montant des dépréciations calculées depuis la date d'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de l'État, jusqu'à la clôture de l'exercice précédent la découverte de cette immobilisation au compte 293 ;
 - À l'actif du bilan, la contrepartie à un compte à définir au sein des comptes d'intégration.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

101. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **La situation des immobilisations financières des ministères sectoriels ;**
- **Les conventions pour les prises de participation, les prêts et avances ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

102. Par ailleurs, l'état annexé élaboré à la clôture des comptes de l'exercice N-1 devra préciser :

- **Le périmètre des immobilisations financières intégrées, ainsi que la trajectoire d'enrichissement à venir ;**
- **La méthode d'évaluation retenue pour les immobilisations recensées.**

103. Des éléments complémentaires sur les écritures au BO sont présentés dans les dossiers types des comptes 261 « Prises de participations à l'intérieur » en annexe 4.IV

II. Comptes de stocks, en cours et comptes internes

a. Stocks et en-cours

✓ Référentiels spécifiques applicables

104. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- le plan comptable de l'État (comptes 31 à 35 et 38) ;
- la norme n°6 du recueil des normes comptables applicables aux stocks.

✓ Éléments de définition

105. Un stock ou un encours est consommé, partiellement ou totalement, au premier usage. Le stock ou l'en-cours se distingue d'une immobilisation, qui est destinée à servir de façon durable à l'activité de l'État, c'est-à-dire qu'elle est utilisée au-delà de l'exercice en cours, sur plus de 12 mois.

106. Le stock est destiné à être :

- Vendu dans le cours normal de l'activité, s'il s'agit d'un stock de marchandises ;
- Transformé, s'il s'agit d'un stock de matières premières ;
- Consommé dans le processus de production ou de prestations de services, s'il s'agit d'un stock d'autres approvisionnements ;

- Distribué à l'occasion d'une opération de distribution gratuite aux populations.

✓ Acteurs concernés

107. Les acteurs concernés par ces comptes sont les ministères sectoriels, les acteurs de la comptabilité des matières et, au sein de la Direction du Trésor, les postes comptables et le service comptable centralisateur des comptes de l'Etat.

✓ Stratégie d'intégration définie

108. S'agissant d'un nouveau mécanisme comptable, la stratégie définie consiste à n'intégrer, dans la première version du BO de l'exercice N, que les éléments les plus significatifs.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture N

109. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture N devront s'articuler autour :

- **D'un recensement :** les comptables des matières ministériels devront transmettre au comptable centralisateur, la situation des stocks et en-cours ;
- **De la valorisation des stocks et en-cours recensés :** les méthodes de valorisation doivent être définies par un recueil des normes comptables de l'État. À leur entrée au bilan, les stocks et en-cours sont enregistrés :
 - Pour ceux acquis à titre onéreux, au coût d'acquisition ;
 - Pour ceux produits, au coût de production ;
 - Pour ceux obtenus à titre gratuit, à la valeur de marché ;
 - Les stocks sont évalués à leur sortie de magasin par l'une des méthodes retenues : le premier entré - premier sorti (FIFO) ou le coût moyen pondéré (CUMP).
- **De l'enregistrement comptable progressif aux prochains BO :** les modalités d'enregistrement comptable des opérations sur les stocks, incluant les provisions pour dépréciations, doivent être définies dans le plan comptable commenté ainsi que dans le guide d'application des normes comptables.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

110. Les éléments constitutifs des dossiers d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **Les inventaires des stocks et en-cours tenus par les acteurs en charge de la comptabilité des matières ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier de l'exercice concerné renseignée.**

111. Des éléments complémentaires sur les écritures au BO sont présentés dans les dossiers types des comptes 261 « Fournitures de bureau » en annexe 4.V.

b. Comptes internes

✓ Référentiels spécifiques applicables

112. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 36, 37 et 39 ;

✓ Éléments de définition

113. Les comptes internes sont les comptes des services non personnalisés de l'État, s'agissant des relations avec les régisseurs d'avances, les comptes de relations avec les budgets annexes et les comptes de liaison interne, utilisés pour transférer des opérations de dépenses et de recettes et pour centraliser les informations entre les comptables du Trésor et les comptables des administrations financières.

✓ Acteurs concernés

114. Les acteurs concernés par ces comptes sont les régisseurs, les ordonnateurs des budgets annexes, les comptables publics du réseau du Trésor et des administrations financières.

✓ Stratégie d'intégration définie

115. Les situations les plus courantes font état de comptes non soldés, qui restent à fiabiliser. Les comptes internes ayant vocation à être soldés à la clôture des comptes de l'exercice N-1, la stratégie définie consiste à n'intégrer aucune écriture dans le bilan d'ouverture N.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture N

116. Le cas échéant, les travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture N, dans l'hypothèse où le travail d'apurement n'aurait pas pu être réalisé en totalité, s'articulent autour d'une revue des soldes des comptes internes, selon la méthodologie suivante :

- **Édition des états de développement de soldes des comptes** : afin d'identifier les opérations non dénouées constitutives du solde ;
- **Mise en œuvre de procédures de confirmations et de rapprochements de soldes** : pour les comptes présentant des montants non apurés très significatifs.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

117. Le cas échéant, les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **Les états de développement de soldes détaillés pour les comptes non soldés à la clôture N-1 ;**
- **La formalisation des travaux de rapprochements de soldes pour les montants non apurés très significatifs ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

III. Comptes de tiers

a. Fournisseurs et comptes rattachés

✓ Référentiels spécifiques applicables

118. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 40 ;
- S'agissant de la norme comptable applicable, la norme 10 sur les dettes non financières et 13 sur « les charges » du recueil de normes comptables ;

✓ Éléments de définition

119. Les dettes fournisseurs et comptes rattachés 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 fournisseurs, 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.

120. Les dettes fournisseurs 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.

✓ Acteurs concernés

121. Les acteurs concernés par ces comptes sont les ordonnateurs des ministères sectoriels, la DGB et, au sein de la Direction du Trésor, les postes comptables, dont l'entité en charge de la centralisation et de la production des comptes de l'État.

✓ Stratégie d'intégration définie

122. La stratégie définie consiste à reprendre, de manière exhaustive, les soldes justifiés et fiabilisés des comptes de dettes fournisseurs et comptes rattachés à la clôture des comptes N-1 dans le bilan d'ouverture N.

123. Les soldes des comptes de dettes fournisseurs et comptes rattachés présents à la clôture N-1 doivent uniquement correspondre aux opérations dont le fait générateur (service fait) se situe en N-1 ou au cours d'exercices antérieurs, mais non payés au 31 décembre N-1 (ou au cours de la période complémentaire) et pour lesquels le décaissement interviendra au cours de l'exercice N ou ultérieurement.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture N

124. Le cas échéant, les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO, dans l'hypothèse où le travail d'apurement n'aurait pas pu être réalisé en totalité, s'articulent autour d'une revue des soldes des comptes de dettes fournisseurs et comptes rattachés, selon la méthodologie suivante :

- **Édition des états de développement de soldes des comptes** : afin d'identifier les opérations non dénouées constitutives du solde ;
- **Mise en œuvre de procédures de confirmations et de rapprochements de soldes** : à travers une circularisation de l'information avec les fournisseurs concernés, pour les fournisseurs présentant un flux de dépenses N-1 très significatif.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

125. Le cas échéant, les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **Les états de développement de solde des comptes de dettes fournisseurs et comptes rattachés accompagnés des mandats pris en charge et non payés au 31 décembre N-1, pour les montants les plus significatifs ;**
- **Les réponses aux circularisations des principaux tiers concernés, accompagnées des états de réconciliation avec les soldes figurant en comptabilité ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N+1 renseignée.**

126. Des éléments complémentaires sont présentés dans le dossier type des comptes 401 « Fournisseurs » en annexe 4.VI.

b. Créances clients et redevables

✓ Référentiels spécifiques applicables

127. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 41 ;
- S'agissant des normes comptables applicables, les normes 7 sur « les créances », 11 sur « les produits fiscaux » et 12 sur « les autres produits » du recueil de normes comptables ;
- S'agissant de l'approche par cycles, le cycle « produit ».

✓ Éléments de définition

128. Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'État par les tiers, quelle que soit leur nature. Les créances de l'actif circulant, nées du fait de l'activité de l'État, sont constituées par :

- Les clients ;
- Les redevables ;
- Les comptes rattachés.

✓ Acteurs concernés

129. Les acteurs concernés par ces comptes sont les ordonnateurs des ministères sectoriels, la DGI, la DGD et, au sein de la Direction du Trésor, les postes comptable ainsi que le service en charge de la centralisation et la production des comptes de l'Etat.

✓ Stratégie d'intégration définie

130. La stratégie définie consiste à intégrer les créances fiscales sur la base des recensements de la DGI et de la DGD et de reprendre, de manière partielle, les soldes justifiés et fiabilisés des comptes de créances non fiscales et rattachés à la clôture des comptes N-1 dans le bilan d'ouverture N.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

131. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO s'articulent, pour le périmètre retenu, autour :

- **D'un recensement :** le recensement des créances au 1^{er} janvier N correspond à l'ensemble des sommes dues à l'État au titre de droits réalisés et donc acquis à la clôture N-1 et qui ne feront l'objet d'un encaissement qu'au cours des exercices N et ultérieurs. Ces créances concernent la DGD, la DGI et la Direction du Trésor ;
- **Mise en œuvre de procédures de confirmations et de rapprochements de soldes :** à travers une circularisation de l'information avec les redevables concernés, pour les comptes présentant des montants non apurés très significatifs.
- **De la valorisation et de l'enregistrement comptable :** les modalités d'enregistrement comptable au 1^{er} janvier N sont les suivantes :
 - Pour les créances recensées:
 - À l'actif du bilan, le montant de la valeur nominale de la créance dans les comptes 41 ;
 - Au passif du bilan, la contrepartie au compte 111 « Résultat de l'exercice reporté - budget général » ;
 - De plus, pour les provisions pour dépréciation sur ces créances, la provision doit être enregistrée pour la part définitivement irrécouvrable au 31 décembre N-1, suite à toute information ou décision rendant de fait la créance irrécouvrable en tout ou partie :
 - Au passif du bilan, Le montant de la provision dans le compte 491 « Dépréciation des comptes clients et de redevables » ;
 - À l'actif du bilan, la contrepartie au compte 111 « Résultat de l'exercice reporté - budget général.

132. Des éléments complémentaires sont présentés dans le dossier type des comptes 412 « Redevables » en annexe 3.7.

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

133. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **L'état de synthèse restitué par la DGI, la DGD et la Direction du Trésor ayant permis la constatation des créances ;**
- **L'état de développement de solde des recettes fiscales et non fiscales ;**
- **Une restitution de l'ancienneté des créances recensées par exercice comptable ;**
- **La politique de dépréciation appliquée ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

134. Par ailleurs, l'état annexé élaboré à la clôture des comptes de l'exercice N devra préciser :

- **Le périmètre des créances concernées, selon leur modalité de recouvrement, ainsi que la trajectoire de recensement à venir ;**
- **La méthode de dépréciation appliquée ainsi que les éléments la justifiant.**

c. Débiteurs et créditeurs divers

✓ Référentiels spécifiques applicables

135. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 46 ;
- S'agissant des normes comptables applicables, les normes 13 sur « les charges », 11 sur « les produits fiscaux » et 12 sur « les autres produits » du recueil des normes comptables ;
- S'agissant de l'approche par cycles, les cycles « débiteurs divers » et « créditeurs divers ».

✓ Éléments de définition

136. Les comptes de débiteurs divers permettent de retracer :

- Les montants des sommes mises à la charge de tiers, tels que les constats de déficits de caisses, la mise en jeu de la responsabilité personnelle d'un comptable par le juge des comptes, les rejets des effets à l'encaissement ;
- Les montants des remboursements effectués par les tiers.

137. Les comptes de créditeurs divers permettent, quant à eux, de retracer les montants des dépôts ou des cautionnements divers effectués par les tiers.

Ces comptes, qui constituent la contrepartie d'un compte de trésorerie, de transfert ou de règlement, doivent être justifiés et apurés régulièrement.

✓ Acteurs concernés

138. Les acteurs concernés par ces comptes sont les ordonnateurs des ministères sectoriels, la DGI, la DGD et la Direction du Trésor.

✓ Stratégie d'intégration définie

139. La stratégie définie consiste à reprendre, de manière partielle, les soldes justifiés et fiabilisés des comptes débiteurs et créditeurs à la clôture des comptes N-1 dans le BO N.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

140. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO, s'articulent, sur le périmètre défini, autour :

- **De l'édition des états de développement de soldes des comptes** : afin d'identifier les opérations non dénouées constitutives du solde ;
- **De la mise en œuvre de procédures de confirmations et de rapprochements de soldes** : à travers une circularisation de l'information avec les intéressés, pour les comptes présentant des montants non apurés très significatifs ;
- **D'un apurement régulier des comptes de débiteurs et créditeurs divers.**

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

141. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **L'état de développement de solde pour chaque compte concerné ;**
- **Les justificatifs des principales opérations justifiées en attente de dénouement ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

d. Comptes transitoires, d'attentes et de régularisation

✓ Référentiels spécifiques applicables

142. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 47 ;
- S'agissant des normes comptables applicables, les normes sur « les charges », sur les « produits fiscaux » et 12 sur « les autres produits » du projet de normes comptables ;
- S'agissant de la méthodologie applicable : mise en œuvre de celle relative à l'apurement des comptes anciens (Cf. supra encadré 1) ;
- S'agissant de l'approche par cycles, les cycles « charges » et « produits ».

✓ Éléments de définition

143. Les comptes transitoires, d'attentes et de régularisation sont des comptes reflétant des opérations non dénouées en comptabilité. Ces comptes devraient, par nature, être soldés à la clôture de chaque exercice, à l'exception de quelques opérations parfaitement identifiées et dont on sait qu'elles connaîtront un dénouement sur la période subséquente.

✓ Acteurs concernés

144. Les acteurs concernés par ces comptes sont les ordonnateurs des ministères sectoriels, la DGB et la Direction du Trésor.

✓ Situation actuelle et stratégie d'intégration définie

145. Les opérations composant les soldes de ces comptes sont très volumineuses à la clôture de chaque exercice et sont d'origine diverses :

- Problème d'identification des pièces justificatives et des mandats et titres associés ;
- La proportion de dépenses s'exécutant selon les procédures dérogatoires ;
- Encaissements en attente de régularisation par un titre, etc.

146. La stratégie définie consiste à reprendre, de manière partielle, les soldes justifiés et fiabilisés des comptes débiteurs et créditeurs à la clôture des comptes N-1 dans le BO N.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

147. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO, pour les comptes restant à apurer, s'articulent autour d'une revue des soldes des comptes transitoires, d'attentes et de régularisation, selon la méthodologie suivante :

- **Édition des états de développement de soldes des comptes** : afin d'identifier les opérations non dénouées constitutives du solde ;
- **Mise en œuvre de procédures de confirmations et de rapprochements de soldes** : à travers une circularisation de l'information avec les intéressés, pour les comptes présentant des montants non apurés très significatifs ;
- **Apurement régulier des comptes transitoires, d'attentes et de régularisation.**

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

148. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **L'état de développement de solde pour chaque compte concerné ;**
- **Les justificatifs des principales opérations justifiées en attente de dénouement ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

149. Des éléments complémentaires sur les écritures au BO sont présentés dans les dossiers types des comptes « Redevables » en annexe 4.VII.

IV. Comptes de trésorerie

✓ Référentiels spécifiques applicables

150. Les référentiels spécifiques applicables à ces comptes sont :

- S'agissant des comptes du plan comptable de l'État, les comptes 50 à 58 ;
- S'agissant de la norme comptable applicable, la norme 8 sur « les composantes de la trésorerie » du recueil des normes comptables ;
- S'agissant de l'approche par cycles, le cycle trésorerie.

✓ Éléments de définition

151. En termes d'éléments de définition, les comptes de trésorerie retracent les opérations d'encaissement, de décaissement et de mouvements de fonds.

✓ Acteurs concernés

152. Les acteurs concernés par ces comptes sont la BEAC et toutes autres banques, les administrations de recettes et, au sein de la Direction du Trésor, les postes comptables et le service en charge de la centralisation et de la production des comptes de l'Etat.

✓ Stratégie d'intégration définie

153. La stratégie définie consiste à reprendre, de manière partielle, les soldes justifiés et fiabilisés des comptes de trésorerie à la clôture des comptes N-1 dans le bilan d'ouverture N.

✓ Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

154. Les travaux à mener dans le cadre de la détermination du BO s'articulent autour :

- **D'une revue des soldes des comptes de trésorerie** : afin de les justifier et de les rapprocher des extraits de compte à la date de clôture des comptes ;
- **De l'établissement de rapprochements bancaires pour les comptes bancaires** : un état de rapprochement bancaire doit être établi et le solde comptable doit être rapproché du solde figurant sur le dernier relevé bancaire ;
- **D'une comparaison et d'un ajustement avec les procès-verbaux de clôture de la caisse de l'exercice pour les comptes de caisse.**

✓ Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

155. Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire, permettant la justification des soldes, sont :

- **Les extraits bancaires et les relevés de caisse arrêtés au 31 décembre N-1 ;**
- **Les états de rapprochement bancaire pour l'ensemble des comptes bancaires détenus par les comptables de l'État ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier N renseignée.**

Annexe 3 : Fiche de description des différences de traitement comptable entre la comptabilité de caisse et la comptabilité d'exercice

Eu égard à la modification du fait générateur d'inscription de l'immobilisation ou de la charge dans les comptes entre les exercices N-1 et N, cette fiche a pour objectif de décrire cette évolution.

Chacune de ces deux modalités d'exécution de la chaîne de la dépense a son propre schéma de comptabilisation et surtout un fait générateur différent :

- Dans le système de la comptabilité de caisse, l'immobilisation ou la charge est enregistrée lors de la prise en charge du mandat par le comptable public ;
- Dans le système de la comptabilité d'exercice, l'immobilisation ou la charge est enregistrée lors de la liquidation.

Le premier schéma ci-dessous illustre les modalités d'exécution et le fait générateur en comptabilité de caisse qui a vocation à s'appliquer jusqu'à la clôture de l'exercice N-1.

	Phase administrative			Phase comptable	
	Engagement	Liquidation	Ordonnancement	Prise en charge	Paiement
		Livraison du bien / prestation de service			
Ecritures comptables				d #2 ou 6	c#40 d#40 c#5

Fait générateur de l'inscription en immobilisation ou en charge

Prise en compte de l'immobilisation ou de la charge

Le second schéma ci-dessous illustre les modalités d'exécution et les nouveaux faits générateurs en comptabilité en droits constatés qui ont vocation à s'appliquer à compter du 1^{er} janvier N.

	Phase administrative			Phase comptable	
	Engagement	Liquidation	Ordonnancement	Prise en charge	Paiement
Fait générateur de l'inscription en immobilisation ou en charge (certification du service fait)		Livraison du bien / prestation de service		Prise en charge ultérieure du mandat par le comptable	
Ecritures comptables		d#2 ou 6 c#408		d#408 c#401	d#401 c#5

Prise en compte sans intervention du comptable de l'immobilisation ou de la charge

Annexe 4 : Exemples de dossiers types BO pour la détermination du bilan d'ouverture pour les principaux comptes

Provisions pour risques d'exploitation (#19)

A. Les principes de comptabilisation des provisions pour risques et charges

- **Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise.** Elles comprennent (i) les provisions pour charges non financières de toute nature et (ii) les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges ;
- **Des provisions 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 probable 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 relativement fiable.

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'arrêté des comptes.

- **Les principes et modalités d'évaluation sont les suivants :**
 - La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.
 - **L'évaluation du montant des provisions à constituer** repose soit sur une base individuelle soit sur une base statistique. Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à 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 en annexe. Le montant estimé des provisions pour risques et charges correspond à la meilleure estimation des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers. Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres (i) 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 d'arrêté des comptes sont retenues pour estimer le montant

probable de la sortie de ressources ; (ii) 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.

- **A la clôture des comptes** : Le montant des provisions pour risques et charges doit être ajusté à chaque date de clôture d'exercice pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date.
 - o Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'Etat n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable que la sortie de ressources nécessaire à l'extinction d'une obligation soit nécessaire pour éteindre l'obligation de l'Etat envers ce tiers. 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.
- **Les informations à fournir pour les provisions pour risques et charges d'un montant individuellement significatif sont de plusieurs ordres ;**
 - 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.

B. Mise en œuvre de cette nouvelle obligation

- **Mise en place d'une organisation permettant l'inventaire exhaustif des principaux risques à comptabiliser.**

Le producteur des comptes de l'Etat doit être destinataire de cette information. La Direction du Trésor doit donc initier et être force de proposition pour mettre en place les modalités d'inventaire des provisions pour risques et charges.

- **Les acteurs devant être principalement consultés pour obtenir l'information :**
 - **Service contentieux de l'Etat** : ce service rattaché à la Primature effectue le suivi et la gestion des principaux contentieux engageant l'Etat ;
 - **Directions financières ministérielles** : au plus près des ordonnateurs et de la gestion quotidienne des départements ministériels auxquels ils appartiennent, ils sont un relai d'information important ;

- **Directeurs généraux des services d'assiette** (impôts et douanes principalement) : leurs activités peuvent être génératrices de contentieux et parfois pour des montants extrêmement importants ;
- **Modalités de remontée de l'information : elles doivent être articulées en deux phases distinctes et consécutives :**
 - Envoi d'une fiche navette à tous les acteurs susmentionnés en leur demandant de remonter à l'ACCT les éléments figurant sur ce document. **Il est très important de fixer un seuil minimum en deçà duquel les risques ne doivent pas être remontés au niveau central.**

Cette fiche navette pourrait être présentée ainsi :

Fiche navette - recensement des provisions pour risques d'exploitation - 1ère évaluation pour BO

	Intitulé	Description synthétique	Evaluation du risque	Date probable de concrétisation du risque
Provision 1				
Provision 2				
Provision 3				
Provision n				
TOTAL				

- Une fois centralisée, une réunion doit être menée entre le producteur des comptes de l'Etat et les divers contributeurs pour valider définitivement les montants arrêtés.
- L'information consolidée devra figurer en annexe des comptes de l'Etat selon cette forme :

Provisions pour risques d'exploitation (#1911)	Montant au début de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Montant à la fin de l'exercice
			Reprises provisions utilisées	Reprises provisions non utilisées	
Provision 1					
Provision 2					
Provision n					
TOTAL					

Seules colonnes à renseigner pour le BO.

Reprise sur la base de la survenance du risque qui s'est matérialisé par une sortie de ressource. Reprise totale si le risque a définitivement disparu, ou reprise partielle si pas totalement.

Reprise sans objet (le risque ne s'est finalement pas concrétisé).

- **Le schéma de comptabilisation de l'intégration de ces provisions pour risques d'exploitation au bilan d'ouverture est le suivant :**

Débit du #111x « Report à nouveau »

Crédit du #19 « Provisions pour risques »

Inscription du montant global recensé.

Bâtiments administratifs à usage de bureaux (#231)

1. Dispositions spécifiques applicables

1.1. Compte principal du nouveau plan comptable de l'État rattaché

Le compte est rattaché au compte principal 23 « Acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles ».

1.2. Norme comptable applicable

Le compte est soumis aux prescriptions de la norme sur « les immobilisations corporelles » du recueil de normes comptables.

1.3. Correspondance avec la cartographie des cycles

Le compte relève du cycle : « immobilisations et stocks ».

1.4. Éléments de définition

Le compte permet de constater les opérations en lien avec les acquisitions et cessions de bâtiments administratifs à usage de bureaux. Ces bâtiments relèvent des immobilisations corporelles, qui 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 bâtiments administratifs à usage de bureaux sont enregistrés au bilan de l'État, si leur gestion est placée sous son contrôle. Pour l'État, le contrôle de ces bâtiments administratifs signifie qu'il en a l'utilisation, c'est-à-dire qu'il en tire des avantages économiques ou un potentiel de services et qu'il en supporte les coûts d'entretien.

1.5. Modalités de fonctionnement du compte

Le compte est débité :

- Du montant d'acquisition des bâtiments administratifs à usage de bureau, par le crédit du compte 4082 « Fournisseurs d'immobilisations – factures non parvenues » ;

- Du montant des bâtiments administratifs à usage de bureau à l'occasion de la constitution du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier de l'année de patrimonialisation, par le crédit du compte 102 « Comptes d'intégration des immobilisations corporelles ».

Le compte est crédité:

- Du montant de la valeur de sortie, par cession ou mise au rebut des bâtiments, par le débit :
 - du compte 282231 « Amortissements des bâtiments administratifs à usage de bureau » pour le montant du cumul des amortissements au jour de la sortie.
 - du compte 654 « Valeurs comptables des cessions d'immobilisations » pour la différence entre la valeur d'acquisition et le cumul des amortissements.

1.6. Sens règlementaire du compte

Le sens règlementaire du compte est débiteur ou nul.

2. Méthodologie de détermination du bilan d'ouverture

2.1. Acteurs concernés

Les acteurs producteurs en amont de l'information comptable sont l'ensemble des ministères sectoriels, les acteurs en charge de la comptabilité des matières, le service qui assure la centralisation des données de la comptabilité des matières.

Les acteurs en charge de mouvementer ce compte sont les comptables publics assignataires des ministères sectoriels.

L'acteur destinataire de l'information comptable est le service en charge de la centralisation et de la production des comptes de l'Etat.

2.2. Stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie

Compte tenu des difficultés inhérentes à la sécurisation juridique de la propriété de l'État, à la codification et à la valorisation des bâtiments administratifs à usage de bureaux, la stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie consiste à :

- définir un seuil d'immobilisation;
- cibler les biens les plus significatifs en valeur et les plus simples à valoriser (par exemple, parc immobilier à l'étranger, principaux bâtiments de bureaux dans la capitale), en se basant sur des expertises immobilières

2.3. Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

2.3.1. Étape 1 : définir un seuil d'enregistrement comptable des bâtiments administratifs à usage de bureaux

Les bâtiments administratifs à usage de bureaux ayant un caractère immobilisable, et dont la valeur brute individuelle est inférieure au seuil déterminé ne sont pas comptabilisés en immobilisations au bilan d'ouverture.

2.3.2. Étape 2 : procéder au recensement et à la codification des bâtiments administratifs à usage de bureaux

Les ministères sectoriels, les acteurs en charge de la comptabilité des matières et le service en charge de la centralisation de la comptabilité des matières doivent procéder au recensement des bâtiments, à l'aide d'un système d'information dédié, permettant notamment de les codifier et de déterminer leurs affectations. Ces informations doivent être régulièrement transmises aux comptables publics assignataires. Le périmètre des bâtiments administratifs à usage de bureaux recensés devra être progressivement enrichi.

2.3.3. Étape 3 : valoriser les bâtiments administratifs à usage de bureaux recensés

Les méthodes de valorisation des bâtiments l'État sont :

- Le coût d'acquisition, pour les bâtiments acquis à titre onéreux ;
- Le coût de production, pour les bâtiments générés en interne par les services de l'État ;
- La valeur de marché, pour les bâtiments acquis à titre gratuit ou les biens très anciens dont on ne connaît pas le coût d'acquisition et qui peuvent être évalués en valeur de marché.

2.3.4. Étape 4 : enregistrer comptablement les opérations

Les comptables publics assignataires doivent enregistrer comptablement les opérations, conformément aux modalités de fonctionnement du compte précisées infra.

2.3.5. Étape 5 : déterminer les modalités d'amortissement et de dépréciation des bâtiments

Pour les bâtiments recensés à la valeur de marché, aucun amortissement cumulé ne sera enregistré au bilan d'ouverture. Afin de ne pas avoir à recalculer la valeur de marché des biens concernés à chaque clôture, il est décidé de convenir que cette valeur de marché du 1^{er} janvier N devient le coût historique ; que la date d'entrée de ces biens est fixée au 1^{er} janvier N ; que ces biens seront amortis sur leur durée de vie résiduelle à partir du 1^{er} janvier N.

Pour les bâtiments recensés au coût de production ou d'acquisition, les modalités d'amortissement et de dépréciations seront définies dans le guide d'application de la norme sur les immobilisations.

3. Éléments constitutifs de la justification des soldes

3.1. Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire sont :

- **La justification de la propriété et ou du contrôle de/par l'État, notamment à travers des certificats administratifs ;**
- **L'état de recensement des bâtiments administratifs arrêté au 31 décembre de l'exercice ;**

- **Le rapport définitif de l'évaluation s'agissant des bâtiments administratifs recensés ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier de l'exercice renseignée.**

3.2. Éléments à mentionner dans l'état annexé

Les éléments à mentionner dans l'état annexé à la clôture des comptes sont :

- **Le périmètre des bâtiments administratifs intégrés, ainsi que la trajectoire d'enrichissement à venir ;**
- La méthode d'évaluation retenue pour les bâtiments recensés.

Matériels de transport en commun et de marchandises (#245)

1. Dispositions spécifiques applicables

1.1. Compte principal du nouveau plan comptable de l'État rattaché

Le compte est rattaché au compte principal 24 « Acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier ».

1.2. Norme comptable applicable

Le compte est soumis aux prescriptions de la norme 4 sur « les immobilisations corporelles » du recueil de normes comptables.

1.3. Correspondance avec la cartographie des cycles

Le compte relève du cycle « immobilisations et stocks ».

1.4. Éléments de définition

Le compte permet de constater les opérations en lien avec les acquisitions et cessions des matériels roulants. Ces biens relèvent des immobilisations corporelles, qui 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 matériels roulants sont enregistrés au bilan de l'État, si leur gestion est placée sous son contrôle. Pour l'État, le contrôle de ces biens signifie qu'il en a l'utilisation, c'est-à-dire qu'il en tire des avantages économiques ou un potentiel de services et qu'il en supporte les coûts d'entretien.

1.5. Modalités de fonctionnement du compte

Le compte est débité :

- Du montant d'acquisition des matériels de transport, par le crédit du compte 4082 « Fournisseurs d'immobilisations – factures non parvenues » ;
- Du montant des matériels de transport à l'occasion de la constitution du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier de l'année de patrimonialisation, par le crédit du compte 102 « Comptes d'intégration des immobilisations corporelles ».

Le compte est crédité:

- Du montant de la valeur de sortie, par cession ou mise au rebut des bâtiments, par le débit :
 - du compte 282245 « Amortissements des matériels de transport en commun et de marchandises » pour le montant du cumul des amortissements au jour de la sortie.
 - du compte 654 « Valeurs comptables des cessions d'immobilisations » pour la différence entre la valeur d'acquisition et le cumul des amortissements.

1.6. Sens règlementaire du compte

Le sens règlementaire du compte est débiteur ou nul.

2. Méthodologie de détermination du bilan d'ouverture

2.1. Acteurs concernés

Les acteurs producteurs en amont de l'information comptable sont l'ensemble des ministères sectoriels, les acteurs en charge de la comptabilité des matières, le service en charge de la centralisation des données de la comptabilité des matières.

Les acteurs en charge de mouvoir ce compte sont les comptables publics assignataires des ministères sectoriels.

L'acteur destinataire de l'information comptable est le service en charge de la production du compte général de l'Etat.

2.2. Stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie

Compte tenu des difficultés inhérentes à la sécurisation juridique de la propriété de l'Etat et de la notion de contrôle par l'État, à la codification et à la valorisation des matériels de transport, la stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie consiste à :

- définir un seuil d'immobilisation;
- Cibler les ministères les plus détenteurs de matériels roulants et pour ceux-ci, les biens les plus récents, i.e. dont le coût et la date d'acquisition sont faciles à retrouver (par exemple, acquis au cours des années les plus récentes) ; éventuellement, recourir à la mercuriale des prix (ne pas mélanger les méthodes de valorisation à l'intérieur d'une même catégorie).

2.3. Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture

2.3.1. Étape 1 : définir un seuil d'enregistrement comptable des matériels roulants

Les matériels roulants ayant un caractère immobilisable, et dont la valeur brute individuelle est inférieure au seuil déterminé ne sont pas comptabilisés en immobilisations au bilan d'ouverture.

2.3.2. Étape 2 : procéder au recensement et à la codification des matériels roulants

Les ministères sectoriels, les acteurs en charge de la comptabilité des matières doivent procéder au recensement des matériels roulants, à l'aide d'un système d'information dédié, permettant notamment de les codifier et de déterminer leurs affectations. Ces informations doivent être régulièrement transmises aux comptables publics assignataires. Le périmètre des matériels roulants recensés devra être progressivement enrichi.

2.3.3. Étape 3 : valoriser les matériels roulants recensés

Les méthodes de valorisation des biens immobilisés autorisées par la norme du recueil des normes comptables de l'État relative aux immobilisations sont :

- Le coût d'acquisition, pour les biens acquis à titre onéreux ;
- Le coût de production, pour les biens générés en interne par les services de l'État ;
- La valeur de marché, pour les biens acquis à titre gratuit ou les biens très anciens dont on ne connaît pas le coût d'acquisition et qui peuvent être évalués en valeur de marché.

En ce qui concerne les matériels roulants, le coût d'acquisition est retenu.

Par ailleurs, une dépréciation devra être constatée selon la politique de dépréciation qui sera fixée pour les biens dégradés.

2.3.4. Étape 4 : enregistrer comptablement les opérations

Les comptes publics assignataires doivent enregistrer comptablement les opérations, conformément aux modalités de fonctionnement du compte précisées infra.

2.3.5. Étape 5 : déterminer les modalités d'amortissement et de dépréciation des matériels roulants

Il est décidé de n'intégrer au bilan d'ouverture que les matériels roulants dont le coût et la date d'acquisition sont connus.

Les modalités d'amortissement et de dépréciations seront définies dans le guide d'application de la norme sur les immobilisations ainsi que dans les prochaines instructions portant modalités de détermination des bilans d'ouverture ultérieurs.

3. Éléments constitutifs de la justification des soldes

3.1. Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire sont :

- **L'état de recensement des matériels roulants arrêté au 31 décembre de l'exercice, indiquant l'état physique des biens ;**
- **L'état récapitulatif des couts, date d'acquisition et dépréciation des matériels recensés ;**
- **La note de description de la politique de dépréciation retenue ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier de l'exercice renseignée.**

3.2. Éléments à mentionner dans l'état annexé

Les éléments à mentionner dans l'état annexé à la clôture des comptes sont :

- **Le périmètre des biens intégrés, ainsi que la trajectoire d'enrichissement à venir ;**
- **La méthode de dépréciation retenue pour les biens recensés.**

Prises de participation à l'intérieur (#261)

1. Dispositions spécifiques applicables

1.1. Compte principal du nouveau plan comptable de l'État rattaché

Le compte est rattaché au compte principal 26 « Prises de participation et cautionnements ».

1.2. Norme comptable applicable

Le compte est soumis aux prescriptions de la norme 5 sur « les immobilisations financières » du recueil de normes comptables.

1.3. Correspondance avec la cartographie des cycles

Le compte relève du cycle : « immobilisations et stocks ».

1.4. Éléments de définition

Le compte permet de constater les opérations en lien avec les acquisitions et cessions des prises de participation à l'intérieur. Ces biens relèvent des immobilisations financières, qui sont des créances à moyen et long terme détenus par l'État sur d'autres entités économiques. La personnalité juridique de ces entités est distincte de celle de l'Etat. Les immobilisations financières représentent des droits de l'Etat sur ces entités, même s'il s'agit d'entités économiques créées par l'Etat lui-même.

1.5. Modalités de fonctionnement du compte

Le compte est débité :

- du montant des prises de participations à l'intérieur, par le crédit de l'une des subdivisions du compte 51X « Banques, établissements financiers et assimilés » en cas de paiement immédiat ou 4021 « Fournisseurs d'immobilisations – Acquisitions d'immobilisations » en cas de paiement décalé.
- du montant des prises de participations à l'intérieur à l'occasion de la constitution du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier de l'année de patrimonialisation, par le crédit du compte 102115 « Comptes d'intégration des participations – cautionnements – prêts et avances ».
- du montant de l'écart de réévaluation positif pour ajuster la nouvelle valeur brute par le crédit du compte 106111 « Ecart de l'équivalence sur les titres de participation à l'intérieur ».

Le compte est crédité du montant de la valeur de cession par le débit du compte 654 « Valeurs comptables des cessions d'immobilisations » pour la différence entre la valeur d'acquisition et le cumul des amortissements.

1.6. Sens règlementaire du compte

Le sens règlementaire du compte est débiteur ou nul.

2. Méthodologie de détermination du bilan d'ouverture

2.1. Acteurs concernés

L'acteur producteur en amont de l'information comptable est le service en charge du suivi et de la gestion des participations de l'Etat.

L'acteur destinataire de l'information comptable est le service en charge de la centralisation et de la production du compte général de l'Etat.

2.3. Stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie

Compte tenu des difficultés inhérentes au recensement des participations de l'Etat, et notamment le niveau de contrôle de l'Etat sur ces entités, la stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie consiste à réaliser un travail de fiabilisation du périmètre d'intégration.

2.4. Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture.

2.4.1. Étape 1 : procéder au recensement des participations à l'intérieur

Une approche par enjeux financiers significatifs doit être privilégiée, visant à recenser les principales entités détenues par l'Etat (sociétés d'Etat, sociétés d'économie mixte et établissements publics). Cette approche se base sur les pourcentages de détention et/ou les coûts d'acquisition de titres significatifs.

Le périmètre des participations à l'intérieur recensées devra être progressivement enrichi.

2.4.3. Étape 3 : valoriser les participations recensées

Une distinction doit être faite entre les entités contrôlées et non contrôlées.

Les critères relatifs au pouvoir de contrôle sont principalement les trois suivants :

- l'Etat détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote dans l'organe délibérant (assemblée générale ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- l'Etat a le pouvoir, qu'il soit garanti par des dispositions juridiques spécifiques ou simplement exercé dans le cadre des règles générales existantes, de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe dirigeant (conseil d'administration ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- l'Etat a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ; **l'Etat est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40%, et qu'aucune autre personne ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.**

Les entités contrôlées doivent être valorisées en valeur d'équivalence pour le bilan d'ouverture.

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.

Les entités non contrôlées doivent être valorisées au coût d'acquisition des titres.

Exemple de tableau type de détermination de la valorisation des titres de participation.

Fiche navette (DGABE / DNTCP): titres de participation

Sociétés	Statut	Participation de l'Etat au capital social		Contrôle?	Méthode de valorisation au Bilan de clôture	C Montant des capitaux propres (yc résultat): derniers comptes certifiés	D Quote part situation nette =BxC	E Si D>A: ok Si D<A provision pour dépréciation = D-A
		Capital social	A Part de l'Etat (en FCFA)					
I. Sociétés dont le pourcentage de détention de l'Etat malien est compris entre 50% et 100%								
Société 1				Supérieure à 50%	OUI	Valeur d'équivalence		
Société 2				Supérieure à 50%	OUI	Valeur d'équivalence		
Société 3				Supérieure à 50%	OUI	Valeur d'équivalence		
Société n				Supérieure à 50%	OUI	Valeur d'équivalence		
II. Sociétés dont le pourcentage de détention de l'Etat est compris entre 40% et 50%								
Société 1				Entre 40 et 50%	Contrôle présumé	Valeur d'équivalence		
Société 2				Entre 40 et 50%	Contrôle présumé	Valeur d'équivalence		
Société 3				Entre 40 et 50%	Contrôle présumé	Valeur d'équivalence		
Société n				Entre 40 et 50%	Contrôle présumé	Valeur d'équivalence		
III. Sociétés dont le pourcentage de détention de l'Etat est inférieur à 40%								
Société 1				Inférieure à 40%	NON	Coût historique		
Société 2				Inférieure à 40%	NON	Coût historique		
Société 3				Inférieure à 40%	NON	Coût historique		
Société n				Inférieure à 40%	NON	Coût historique		

Source: FMI

Points d'attention :

- **Pour les entités contrôlées, l'obtention des derniers états financiers arrêtés est indispensable.**

Si le % de détention est connu, il faut obtenir les derniers comptes arrêtés, en l'occurrence ceux clos au 31 décembre N-1, les comptes N n'étant pas encore publiés. Des demandes doivent donc être faites auprès des représentants de l'Etat au conseil d'administration de ces entreprises pour en obtenir les derniers comptes clos. En l'absence des comptes à fin N-1, les comptes à fin N-2 peuvent être utilisés pour le calcul de la valeur d'équivalence.

- **Pour les entités non contrôlées et valorisées au coût d'acquisition, la recherche de ces coûts d'acquisition est impérative.**

2.4.4. Étape 4 : enregistrer comptablement les opérations

Les comptables publics assignataires doivent enregistrer comptablement les opérations, conformément aux modalités de fonctionnement du compte précisées infra.

2.4.5. Étape 5 : déterminer les modalités de dépréciation des participations

- **Pour les entités contrôlées, une fois la valeur d'équivalence calculée au 1^{er} janvier N, cette valeur doit être comparée au coût d'acquisition :**
 - si la valeur d'équivalence est supérieure : application du principe de prudence, la plus-value latente n'est pas enregistrée ;
 - si la valeur d'équivalence est inférieure : la moins-value est constatée sous forme de provision.
 - Ce calcul nécessite donc de retrouver le coût d'acquisition des titres des entités contrôlées.

3. Éléments constitutifs de la justification des soldes

3.1. Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire sont :

- **La liste des participations avec indication des taux de détention et la méthode de valorisation retenue ;**
- **Etats financiers pour les entités contrôlées et valorisées en valeur d'équivalence ;**
- **Tableau comparatif entre les valeurs d'équivalence et coûts d'acquisition afin de justifier les éventuelles dépréciations comptabilisées ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier de l'exercice renseignée.**

3.2. Éléments à mentionner dans l'état annexé

Les éléments à mentionner dans l'état annexé à la clôture des comptes sont :

- **Le périmètre des biens intégrés, ainsi que la trajectoire d'enrichissement à venir ;**
- **La méthode de valorisation des participations intégrées ;**
- **La méthode de dépréciation retenue pour les participations recensées ;**
- **La liste des participations ayant fait l'objet d'une dépréciation ;**
- **La liste des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs.**

Fournitures de bureau (#3311)

C. Les principes ayant guidé les modalités d'enregistrement de ces opérations en comptabilité de caisse pour la clôture des comptes.

- **La comptabilité arrêtée en base caisse ne recense ni ne valorise le patrimoine de l'Etat et donc les fournitures de bureau.**

Les seuls éléments pris en comptes sont les acquisitions de l'année dont les flux sont retracés dans les comptes de l'Etat. Il n'y a pas de reprise de solde des exercices antérieurs, aucune vision patrimoniale n'est donc possible en l'état. Aucune valorisation, hors les flux d'acquisitions, ne figurent donc dans les comptes de l'Etat.

D. Proposition de méthodologie

- **Mettre en place au niveau de chaque Direction financière ministérielle une procédure rigoureuse de réalisation des inventaires physiques des fournitures de bureau** (vaut pour tout type de stock ou d'immobilisation)

Les principales zones de vigilances doivent être les suivantes :

- Réaliser les inventaires physiques sans les quantités théoriques sous les yeux ;
 - Lors des inventaires noter de manière claire les références devenues inutilisables. Ne pas les sortir brutalement du stock mais les faire apparaître en dépréciation du stock (seront ensuite comptabilisées en dépréciation de stock, #39).
 - Après les opérations de comptage, tirer systématiquement les écarts entre le stock physique et théorique. C'est finalement le stock physique qui doit faire foi, à condition de documenter et de justifier individuellement, l'ensemble de ces écarts.
- **Dans l'attente de la mise en place d'un outil informatique dédié à la comptabilité des matières tenir le stock de fournitures de manière extra comptable sous Excel.**
 - Ce fichier devra faire apparaître, pour chacune des références, les informations suivantes :
 - Référence
 - Quantité
 - Prix d'achat
 - **Toutefois, il convient de noter ici qu'en l'absence d'outil spécifique dédié à la comptabilité des matières » il demeure extrêmement difficile de valoriser ce stock.**

Le stock peut être valorisé selon plusieurs méthodes (les plus répandues étant FIFO ou coût unitaire moyen pondéré).

L'outil devrait pouvoir valoriser automatiquement ce stock selon la méthode choisie, les résultats risquant d'être beaucoup plus aléatoires sous Excel.

- **Valider la méthode de valorisation du stock qui aura été implémentée dans le nouvel outil ;**
- **Centralisation des données issues des inventaires physiques annuels.**

Il est indispensable de donner à la direction en charge de la gestion des biens de l'Etat un rôle de centralisation de l'information relative aux fournitures de bureau (et plus largement des stocks

Cette direction devra donc rétrocéder cette information dans le cadre de l'élaboration du BO (ainsi qu'à toutes les clôtures annuelles des comptes de l'Etat), au producteur des comptes sous la forme d'un tableau à 3 colonnes :

- Valeur brute
- Dépréciation
- Valeur nette

- **Ecriture d'intégration du # 3311 « fournitures de bureau » au BO**

Pour la valeur brute :

- Débit du compte 3311 « fournitures de bureau »
- Crédit du compte 103 « compte de contrepartie d'actif »

Pour la dépréciation du stock

- Débit du compte 1111 « report à nouveau – budget général »
- Crédit du compte 381 « provision pour dépréciation ».

Fournisseurs (#401)

E. Un travail préalable d'apurement et de « nettoyage » des comptes fournisseurs avant l'intégration au BO mais aussi de recensement des opérations hors-système budgétaire comptable

1. Apurement et justification des soldes fournisseurs inscrits en comptabilité

Un premier travail de lettrage doit être mené afin de clarifier la lecture du compte.

Sur la base des éléments restants, il est nécessaire de procéder à quatre types d'actions :

- Annulation de toutes les opérations pouvant être extournées grâce au jeu de la prescription;
- Corrections de tous les comptes en anomalie de sens ;
- Pour les soldes les plus significatifs, et en l'absence de PJ nécessaires au paiement, lancer une procédure de confirmation directe auprès des principaux fournisseurs ;
- Identifier, par différence, tous les tiers pour lesquels l'apurement n'a pu être réalisé par ce qui a été décrit précédemment.

2. Recensement des dettes fournisseurs dans leur ensemble (recherche de l'exhaustivité)

S'il existe des doutes importants quant à l'exhaustivité des dettes fournisseurs inscrites en comptabilité (risque de dettes fournisseurs extra-budgétaires significatives), il est recommandé de procéder à un audit auprès des acteurs économiques du pays afin de recenser l'intégralité de la dette extra-budgétaire.

Il est indispensable que le bilan d'ouverture puisse intégrer ces éléments lorsque les détails chiffrés et le plan d'apurement seront connus.

F. Différences de traitement comptable entre comptabilité base caisse et comptabilité d'exercice

1. Dépenses exécutées avec ordonnancement préalable

Chacune de ces deux modalités d'exécution a son schéma propre de comptabilisation et surtout un fait générateur différent :

- Comptabilité de caisse : charge enregistrée lors de la prise en charge comptable.
- Comptabilité d'exercice : charge enregistrée lors de la liquidation.

⇒ Il y a donc une distorsion qui devra être corrigée au BO.

Schéma 1 : modalités d'exécution et fait générateur en comptabilité de caisse.

	Phase administrative			Phase comptable	
	Engagement	Liquidation	Ordonnancement	Prise en charge	Paiement
		Livraison du bien / prestation de service			
Ecritures comptables				d #9 c#40	d#40 c#5

Fait générateur de l'inscription en charge

Prise en compte de la charge

Schéma 2 : modalités d'exécution et fait générateur en comptabilité en droits constatés.

	Phase administrative			Phase comptable	
	Engagement	Liquidation	Ordonnancement	Prise en charge	Paiement
		Livraison du bien / prestation de service			
Ecritures comptables		d#6 c#40			d#40 c#5

Fait générateur de l'inscription en charge

Prise en compte de la charge

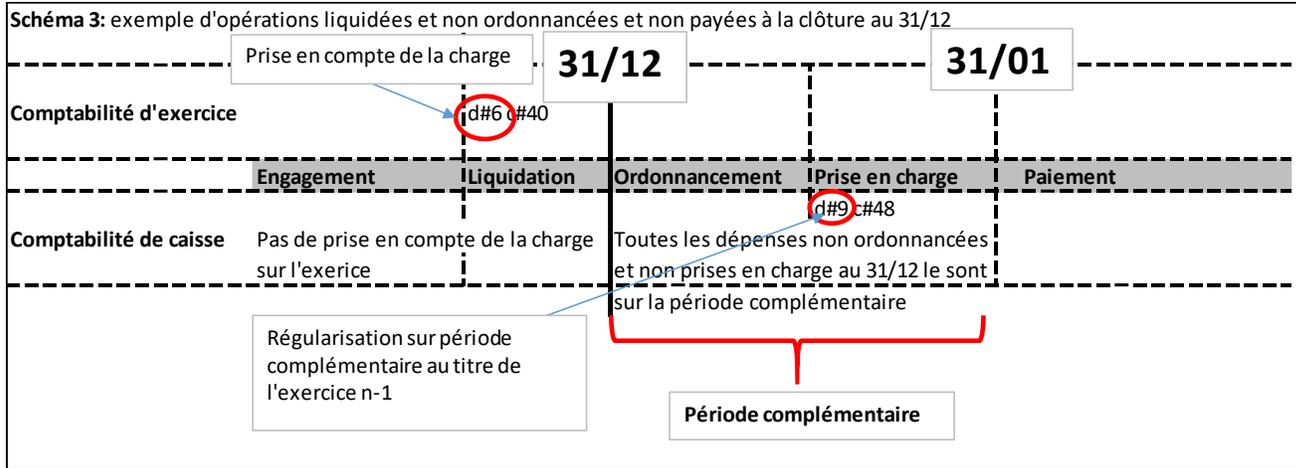
- **L'impact de la différence de fait générateur est neutralisé par les régularisations effectuées sur la période complémentaire (en comptabilité base caisse).**

Dans le cadre de l'intégration des comptes fournisseurs au BO, il est nécessaire d'analyser les différences de traitements comptables des opérations et leur impact afin de déterminer la nécessité, ou non, de neutraliser cette différence par une écriture spécifique.

En l'espèce, l'ensemble des opérations liquidées mais non ordonnancées et par conséquent non prises en charges et encore moins payées créent une distorsion :

- en comptabilité base caisse, il n'y a pas de constatation de l'opération au 31/12.

- en comptabilité d'exercice, la charge correspondante a été prise en compte à la clôture des comptes.



- **Si l'intégralité des opérations liquidées mais non ordonnancées n'étaient toutefois pas régularisées sur la période complémentaire, une écriture d'ajustement devrait être inscrite au BO.**

L'écriture à enregistrer devrait avoir pour objectif d'impacter le résultat du BO du montant des écritures non régularisées.

Débit du #108 « compte d'intégration de passifs »

Crédit du #4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

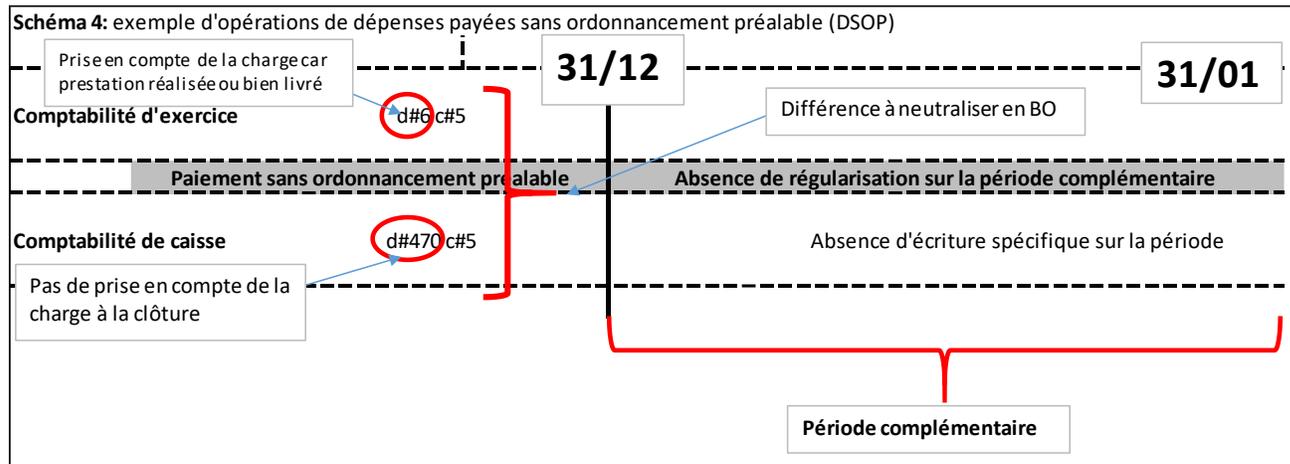
Inscription du montant non régularisé sur la période complémentaire des opérations liquidées.

2. Dépenses payées de manière dérogatoire, sans ordonnancement préalable

- **Certaines dépenses sont payées sans ordonnancement préalable sur la base d'une décision ministérielle.**
 - En comptabilité base caisse, l'enregistrement de la charge ne se fera qu'au moment de la régularisation qui sera elle-même initiée par l'opération de couverture budgétaire. Et ce n'est qu'au moment de la prise en charge comptable du titre de régularisation que l'opération sera inscrite elle-même en charge.

- En comptabilité d'exercice, la livraison du bien ou la prestation de service étant réalisée, le fait générateur a donc bien été initié, il convient donc d'inscrire cette dépense en charge dès l'opération de paiement.

S'agissant d'opérations payées et non régularisées avant la clôture ni même au terme de la période complémentaire, il convient de neutraliser ces écarts dans le BO.



- **L'écriture de régularisation devant être enregistrée au BO a pour but de corriger l'absence de prise en charge au moment du paiement en comptabilité de caisse alors que le bien a été livré ou la prestation réalisée (ce qui doit être appréhendé en comptabilité d'exercice).**

Débit du #111x « Report à nouveau »

Crédit du #470 « compte d'imputation provisoire »

Inscription du montant non régularisé sur la période complémentaire des opérations payées

G. Point d'attention sur la nécessité d'adaptation du système d'information comptable

- **En matière de dépense, le système d'information doit prendre en compte les nouvelles contraintes imposées par la comptabilité d'exercice**

Les anciennes applications budgétaires-comptables, dans leur version initiale, ne permettent qu'une exécution de la dépense en base caisse.

Afin de permettre une exécution en budget programme, des adaptations ont été apportées dans de nombreux pays. Les principales sont les suivantes :

- exécution possible en budget programme ;
- implémentation du nouveau plan comptable conforme à la mise en place de la comptabilité d'exercice ;

- **Le SI doit impérativement permettre de prendre en charge la dépense au niveau de la liquidation**

Le système, tel que déployé depuis le 1^{er} janvier 2018 est un système permettant, dès la liquidation de la dépense, d'envoyer un fichier récapitulatif au comptable public décrivant de manière sommaire les principales caractéristiques du mandat de dépense. Le comptable a donc, en lecture directe, l'ensemble des dépenses liquidées et non encore ordonnancées ni prises en charge.

En pratique, il n'y a pas encore dans ce module l'inscription de la charge de manière automatique, dès la liquidation. Le comptable attend la réception du mandat sous format papier pour prendre en charge la dépense et donc pour la comptabiliser. La pratique n'a donc pas évolué du point de vue de la prise en charge du nouveau fait générateur qu'est la liquidation.

- **Pistes de réflexion pour une véritable comptabilisation des dépenses conformément à la comptabilité d'exercice**

Le rapprochement entre le fait générateur de la dépense (livraison/prestation/liquidation) et sa comptabilisation nécessite des aménagements profonds de l'organisation :

- Initiation, voire comptabilisation de la dépense dès la liquidation : suppose une fonction comptable partagée entre ordonnateur et comptable.
- L'initiation des opérations comptables dès la liquidation a pour conséquence la mise en place, au niveau des service de l'ordonnateur, d'un véritable contrôle interne qui permette de donner des garanties au comptable sur la qualité de la liquidation (service fait en particulier) et donc la fiabilité des opérations comptables initiées à son niveau.
- Permet au comptable de mettre en place un contrôle hiérarchisé de la dépense sur la base des contrôles amont mis en place par l'ordonnateur dans le cadre de la mise en œuvre d'un contrôle interne comptable et financier au sein de ses services. Ouvre la possibilité d'un contrôle non exhaustif du comptable.
- Le comptable garde toute sa faculté pour rejeter la dépense en cas de besoin et donc d'extourner les dépenses irrégulières initiées à la liquidation (à réception des mandats de paiement papier).

Redevables (#412)

1. Dispositions spécifiques applicables

1.1. Compte principal du nouveau plan comptable de l'État rattaché

Le compte est rattaché au compte principal 41 « Clients, redevables et comptes rattachés ».

1.2. Norme comptable applicable

Le compte est soumis aux prescriptions de la norme sur « les créances de l'actif circulant » et sur « les produits fiscaux » du recueil de normes comptables.

1.3. Correspondance avec la cartographie des cycles

Le compte relève créances.

1.4. Éléments de définition

Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'État par les tiers, quelle que soit leur nature. Les créances de l'actif circulant sont constituées par les clients, les redevables et les comptes rattachés.

Ces créances sont nées du fait de l'activité de l'État.

1.5. Modalités de fonctionnement du compte

Le compte est débité :

- lorsque le titre est émis au moment où le droit est acquis ou lors des écritures d'imputation définitive d'une recette encaissée préalablement, du montant des titres de perception pris en charge par les comptables principaux, par le crédit du compte 71 « Recettes fiscales » ou 72 « Recettes non fiscales ».
- du montant des titres non réglés « Redevables, impôts et taxes d'État » à l'occasion de la constitution du bilan d'ouverture au 1er janvier de l'année de patrimonialisation, par le crédit du compte 111 « Report à nouveau ».

Le compte est crédité:

- du montant du titre réglé, par le débit d'un compte de trésorerie de la classe 5.
- du montant de la facture devant être réglée par le redevable, par le débit du classe 417 « Effets à recevoir ».
- chez les comptables supérieurs (principaux), du montant des recettes encaissées et transférées par les comptables secondaires centralisateurs et non centralisateurs (pour écritures comptables d'imputation définitive), par le débit d'un compte d'un compte 39 ou 47

- du montant du titre pour lequel un risque de recouvrement existe par le comptable, par le débit du compte 416 « Clients douteux – Redevables »

1.6. Sens règlementaire du compte

Le sens règlementaire du compte est débiteur ou nul.

2. Méthodologie de détermination du bilan d'ouverture 2021

2.1. Acteurs concernés

Les acteurs producteurs en amont de l'information comptable sont la DGI et la DGD, responsables du recensement des créances fiscales de l'Etat.

L'acteur destinataire de l'information comptable est le service en charge de la centralisation et la production des comptes de l'Etat.

2.2. Stratégie d'intégration au bilan d'ouverture définie

Le recensement des créances au 1^{er} janvier N correspond à l'ensemble sommes dues à l'Etat au titre de droits réalisés et donc acquis à la clôture N-1 et qui ne feront l'objet d'un encaissement qu'au cours des exercices N et ultérieurs.

Ces créances concernent la DGD et la DGI.

S'agissant des recettes relatives aux impôts, les encaissements ayant lieu généralement le même jour que l'élaboration de la déclaration du redevable (système déclaratif), aucune créance n'est à enregistrer. Toutefois, lorsque le redevable ne réalise pas sa déclaration ou honore partiellement la somme due, un avis de mise en recouvrement lui est transmis. Dans ces cas, une créance doit être constatée dès l'émission de l'AMR (ou du bulletin de liquidation pour la DGD).

De la même manière, des bulletins de redressements fiscaux sont émis et transmis aux sociétés à la suite des contrôles opérés. Une créance doit également être constatée dès l'émission de ce bulletin.

Les créances à recenser au 1^{er} janvier N concernent donc les droits de douane N-1 ou antérieurs non encore encaissés, les avis de mise en recouvrement et bulletins de redressements fiscaux émis au cours des exercices N-1 et antérieurs pour lesquels l'encaissement n'interviendra qu'à compter de la gestion N.

2.4. Travaux à mener dans le cadre de la détermination du bilan d'ouverture.

2.4.1. Étape 1 : procéder au recensement des restes à recouvrer

S'agissant de ces recettes fiscales, la DGI et la DGD doivent produire un état consolidé des restes à recouvrer :

- un tableau de synthèse recensant les montants des droits de douane N-1 et antérieurs et n'ayant pas fait l'objet d'un encaissement au 31 décembre N-1 ;

- un tableau de synthèse recensant les montants des avis de mise en recouvrement ou des bulletins de redressements fiscaux transmis aux sociétés et n'ayant pas fait l'objet d'un encaissement au 31 décembre N-1 ;
- pour ces deux catégories, les tableaux de synthèse doivent faire apparaître l'ancienneté des soldes à recouvrer (par exemple : moins d'un an ; entre un et trois ans ; plus de trois ans).

2.4.2. Étape 2 : mettre en œuvre les procédures de circularisations

La Direction du Trésor doit analyser les soldes de l'exercice N-1 et sélectionner les redevables présentant les soldes les plus significatifs. Sur la base de cette sélection, le teneur des comptes de l'Etat procédera à une demande de circularisation clients par laquelle l'Etat demande à un redevable donné de lui confirmer le solde de son encours dans ses comptes. Une procédure de réconciliation entre les montants figurant dans les comptes de l'Etat et ceux figurant dans les réponses de ses fournisseurs doit être mise en œuvre, afin de procéder à d'éventuels ajustements.

2.4.3. Étape 3 : analyser l'ancienneté des soldes

La DGTCPC doit analyser l'ancienneté des soldes et déterminer, en lien avec la DGD et la DGI les règles de dépréciation des créances en fonction de l'ancienneté, partant du principe que plus une créance est ancienne et moins les chances de les recouvrer sont importantes. Ces règles doivent être fixées sur la base d'une analyse statistique des situations passées (ou d'une étude individuelle le cas échéant). Ce n'est que sur cette base qu'il est véritablement opportun de fixer des taux de dépréciation.

Toutefois, il doit être rappelé qu'avant de constituer des provisions sur créances fiscales, il faut s'assurer que tout le processus de recouvrement a été appliqué (droit fiscal respecté).

Exemples :

- pour la DGI, les créances fiscales relatives à des sociétés liquidées doivent systématiquement être dépréciées à 100% et passées en créances douteuses pour l'intégralité de leur montant.
- Si le taux de recouvrement observé par le passé sur les créances liées aux redressements fiscaux est de 40%, le taux de provisionnement applicable sera alors de 60%.

2.4.4. Étape 4 : enregistrer comptablement les opérations

Les comptables publics assignataires doivent enregistrer comptablement les opérations, conformément aux modalités de fonctionnement du compte précisées infra.

3. Éléments constitutifs de la justification des soldes

3.1. Éléments constitutifs du dossier d'inventaire

Les éléments constitutifs du dossier d'inventaire sont :

- **Le tableau récapitulatif des créances fiscales au 1^{er} janvier N ;**
- **Restitution de l'ancienneté des soldes des créances recensées par exercice comptable ;**
- **La fiche de solde d'ouverture des comptes au 1^{er} janvier de l'exercice renseignée.**

3.2. Éléments à mentionner dans l'état annexé

Les éléments à mentionner dans l'état annexé à la clôture des comptes sont :

- **Le périmètre du recensement des créances fiscales ;**
- **La méthode de dépréciation des créances fiscales.**

Annexe 5 : Proposition de feuille de route pour la mise en place du BO

Mesures	Actions recommandations à mettre en œuvre	Constats réalisés dans de nombreux pays	Calendrier d'exécution	Entités pilotes
AXE 1: Pilotage de la réforme				
1 Mise en place d'une commission de la réforme comptable en charge de la mise en place du bilan d'ouverture (BO)	1.1 Y intégrer <i>a minima</i> les services d'assiette (DGD et DGI), DFM, Direction en charge de la gestion des biens de l'Etat, DGB, juge des comptes / futur certificateur (à intégrer dans la mesure du possible).	La mise en place de la réforme dépasse très largement le strict cadre de la DGTC. La comptabilité partagée englobe tous les services et administrations concourant à la production de l'information financière de l'Etat.	Immédiat	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (DGTC)
2 Former toutes les parties prenantes à la réforme aux nouveaux concepts et problématiques de la CDCP - Formation des acteurs et conduite du changement	2.1 Toutes les structures sources de l'information financière et comptable de l'Etat doivent recevoir une formation spécifique (s'agissant des pré-requis attendus à la mise en place de la réforme), de l'élaboration du BO, des nouvelles obligations attendues et des nouveaux outils informatiques quand ils deviennent disponibles. 2.2 Créer un réseau de correspondants et points focaux responsables d'apporter des réponses aux questions posées par l'ensemble des acteurs de la réforme.	Les services visités n'ont qu'une vue très partielle du nouveau cadre réglementaire et des impacts sur leurs processus actuels de travail. Tous les services ordonnateurs, comptables matières, responsables de recensements d'opérations à intégrer au bilan de l'Etat, services d'assiette... doivent pouvoir joindre un interlocuteur du Trésor capable de répondre aux questions posées dans le cadre de la mise en oeuvre de la réforme au sein de leurs propres services.	1er semestre N-1	DGTC
3 Mise au point d'une feuille de route intégrée	3.1 Elaboration d'un calendrier réaliste assorti d'une évaluation des moyens nécessaires qui comporte 2 étapes: l'étape de la constitution du premier BO et celle relatives à ses améliorations ultérieures. Ce calendrier doit retenir l'ensemble des différentes phases retenues, en fixant leur durée en fonction des ambitions et des objectifs annoncés. Il doit prévoir une trajectoire d'améliorations ultérieures. Elle doit en outre intégrer les contraintes liées aux réformes des SI.	La préparation du BO nécessite des travaux spécifiques assez lourds qui ne peuvent être tous menés simultanément. Il est impératif de formaliser l'ensemble de la feuille de route sur un document consolidé prenant en compte l'ensemble des acteurs concernés.	1er trimestre N-1	Cellule en charge de la réforme des finances publiques
4 Elaboration d'une cartographie des risques budgétaires comptables	4.1 Elaborer ou mettre à jour une cartographie des risques mettant en exergue les risques budgétaires comptables à l'aulne de la mise en place de la CDCP. Cette cartographie mettra en lumière les zones de fragilité actuelles et déficiences des SI/organisations/procédures de remontée de l'information financière(...) et permettra d'axer les efforts de transformation sur ces points de faiblesse. Servira par la même occasion à poser les jalons de la mise en place d'un système de maîtrise des risques et de contrôle interne.	Il n'existe pas de cartographie des risques budgétaires comptables articulée avec les nouvelles dispositions introduites par la CDCP.	1er semestre N-1	DGB / DGTC
AXE 2: Préparation du bilan d'ouverture				
5 Procéder à une première vague d'évaluation du patrimoine immobilier (bâtiments administratifs à usage de bureau prioritairement)	5.1 Elargir la commission d'évaluation existante à l'ensemble des experts immobiliers au sein des services de l'Etat et de l'extérieur. 5.2 Définir la méthode d'évaluation à retenir pour cette nature d'actif immobilier. 5.3 Définir le périmètre et le nombre d'immeubles rentrant dans la 1ère campagne de valorisation (ne prendre que les plus significatifs du point de vue financier). 5.4 Remonter les résultats au service en charge de la gestion du patrimoine immobilier de l'Etat puis la DGTC pour comptabilisation.	Il n'existe pas à ce stade de méthode de valorisation retenue pour l'évaluation du patrimoine immobilier de l'Etat. Une première campagne de valorisation doit être menée en axant la sélection des biens à évaluer sur les enjeux financiers les plus significatifs.	2nd semestre N-1	Service en charge de la gestion du patrimoine immobilier de l'Etat/DGTC

Mesures	Actions recommandations à mettre en œuvre	Constats réalisés dans de nombreux pays	Calendrier d'exécution	Entités pilotes
AXE 2: Préparation du bilan d'ouverture (suite)				
6 Apurer les opérations anciennes dans les comptes de la dernière balance arrêtée avant élaboration du BO.	<p>Ces actions devront être menées avant la saisie de la balance d'ouverture.</p> <p>6.1 Restes à recouvrer: Mettre en place avec les services d'assiette une task force spéciale d'apurement des soldes anciens. Réunir comptables assignataires de ces recettes, receveurs des impôts et douanes et ordonnateurs pour analyser, tiers par tiers, les apurements de ces comptes au vu des moyens disponibles (ex: du côté des douanes, effectuer un rapprochement exhaustif des de chaque tiers débiteur avec les dépôts, avals et garanties données). Sur les soldes non apurés (au moins sur les plus récents), coordonner les opérations de recouvrement.</p> <p>6.2 Dettes fournisseurs: Lettrage de l'ensemble de ces comptes, lancer des procédures de confirmations de soldes pour les tiers les plus significatifs. Soldes les opérations atteintes par la prescription. Enfin, intégrer, lorsque les résultats seront connus, les soldes des opérations d'inventaire de la dette intérieure extra comptable (en fournisseurs ou dettes en fonction des modalités qui seront arrêtées).</p>	Des soldes anciens et très significatifs sont toujours inscrits dans la balance générale des comptes de l'Etat. Un travail d'apurement doit être mené avant toute intégration dans le BO.	1er semestre N-1	DGTC/DGI/DGD
7 Point spécifique des comptes d'imputation provisoire / comptes d'attente	<p>7.1 L'apurement de ces comptes peut se faire par obtention de la couverture budgétaire en attente (opérations générées par des DSOP). Vote en loi de finances d'un plan d'apurement pluriannuel spécifique de crédits budgétaires grâce auxquels ces opérations pourront être régularisées et donc soldées.</p> <p>7.2 L'apurement peut aussi se faire par obtention de PJ manquantes. Dans ce cas, un travail de recherche doit être réalisé au près de l'ordonnateur pour récupérer ces PJ.</p>	De nombreux comptes d'imputation provisoire ne sont pas soldés à la clôture et disposent de soldes très significatifs. Des montants importants sont issus du mode d'exécution de certaines dépenses sans ordonnancement préalable. Les PJ ou la couverture budgétaire ne venant pas systématiquement régulariser ces opérations.	1er semestre N-1	DGTC/DGB
8 Opérations anciennes pour lesquelles l'obtention des PJ n'est possible	<p>Sur la base de ce qui précède et pour intégration au 1er BO:</p> <p>8.1 Etablir un état récapitulatif, par nature d'opérations, de ce qui ne peut être régularisé ou soldé, faute de pièces justificatives.</p> <p>8.2 S'agissant des restes à recouvrer: procéder à leur dépréciation en fonction du risque de non recouvrement constaté.</p> <p>8.3 S'agissant des autres soldes au passif, présenter et documenter ces opérations à la section des comptes de la Cour Suprême et se mettre d'accord sur les modalités d'apurement à retenir.</p>	En dernier recours et après avoir mené tous les travaux d'analyse, de rapprochement et de solde des opérations, il convient de constater leur caractère non recouvrable ou l'absence de justification à les maintenir dans les comptes.	2ème semestre N-1	DGTC / DGB / Juge des comptes
9 Ajustement des comptes "banque"	9.1 Rapprocher l'ensemble des comptes bancaires inscrits dans la balance générale des comptes de l'Etat avec les comptes bancaires correspondants et formaliser cela dans un état de rapprochement bancaire au 31 décembre N-1.	Les comptes de banque devant être intégrés au BO doivent faire l'objet d'un rapprochement.	31 décembre N-1	DGTC

Mesures	Actions recommandations à mettre en œuvre	Constats réalisés dans de nombreux pays	Calendrier d'exécution	Entités pilotes
AXE 3: Systèmes d'information				
10 Evolutions du SI comptable existant	La mise en place de la CDCP nécessite de: 10.1 s'assurer de la prise en charge de la dépense dans le SI comptable dès le stade de la liquidation; 10.2 Former les utilisateurs à ce changement majeur. Les sensibiliser sur les impacts en terme de qualité comptable.	Le SI comptable doit permettre un mode d'exécution de la dépense compatible avec les exigences de la réforme et en particulier un enregistrement comptable des charges/immo au plus près du fait générateur (la liquidation)	Immédiat	DGCT / Direction en charge de la comptabilité matière
11 Déployer aussi vite que possible un SI gérant les immobilisations et les stocks (comptabilité matière)	Ce SI devra intégrer: 11.1 un module de restitution fiable et adapté aux attentes du producteur des comptes (information par nature d'immobilisations et de stocks). 11.2 un module de valorisation de stocks 11.3 un module de gestion comptable des immobilisations (y compris leur valorisation et leur amortissement) 11.4 une interface avec le SI comptable (comptabilité générale)	Le SI en charge de la comptabilité matière est relativement inopérant et ne permet pas de restituer une information fiable et par nature de biens.	De 11.1 à 11.3: au plus vite pour pouvoir intégrer rapidement ces éléments au BO. 11.4: 2nd semestre N-1.	DNTCP / Direction en charge de la comptabilité matière / Direction en charge du patrimoine / DGB
12 Interfacer les SI budgétaires comptables avec les SI des services d'assiette (SYDONIA et SIGTAS)	Travailler avec chaque service d'assiette afin de déterminer: 12.1 Les informations indispensables à la DGTC pour un suivi efficace et dynamique des comptes de restes à recouvrer. 12.2 Formaliser ces éléments dans un protocole d'échanges de données 12.3 Permettre aux applications le transfert de ces données grâce à leur interconnexion	L'échange d'information permanent entre la DGTC, la DGB et les services d'assiette est devenu indispensable dans le cadre de la réforme et en particulier pour un suivi et une valorisation actifs des restes à recouvrer.	2nd semestre N-1	DGTC /DGB/ DGD/DGI
AXE 4: Intégration des opérations au BO (selon niveau de faisabilité décroissant)				
13 Immobilisations corporelles: intégration des véhicules motorisés	Arrêter au préalable les durées d'immobilisations de ces biens. S'assurer de la fiabilité des données consolidées. Réaliser des contrôles par sondages et tests de cohérences afin de s'assurer de l'absence d'erreurs grossières.	Des recensements du parc de véhicules motorisés existent.	1er semestre N-1	Directions en charge de la comptabilité matière et du patrimoine /DGTC
14 Immobilisations financières (prises de participation à l'intérieur)	Il faut valoriser les titres contrôlés (plus de 40% de détention) en valeur d'équivalence: quote part de situation nette sur la base des derniers comptes clos certifiés. Obtention des comptes de ces entités et calcul de la valeur d'équivalence. Contrôles des données consolidées par le service en charge du suivi et de la gestion du portefeuille des titres de participations par le producteur des comptes (contrôle par sondage et de cohérence globale).	Des recensements du portefeuille des titres de participations existent	2ème semestre N-1	Directions en charge de la comptabilité matière et du patrimoine /DGTC
15 Dettes financières: opérations de financements intérieures (bons du trésor à plus d'un an par exemple)	Organisation de réunions de rapprochement entre Dette et DGTC. Obtention par la DGTC de l'ensemble des échéanciers. Fiabilisation du calcul des restes à payer et intérêts courus non échus. Recensement des intérêts courus non échus. Organisation de réunions de rapprochement entre DG dette et DGTC. Obtention par la DGTC de l'ensemble des échéanciers. Fiabilisation du calcul des restes à payer et intérêts courus non échus.	NA	31 décembre N-1	DG dette /DGTC
16 Comptes bancaires	Formaliser les états de rapprochement bancaire pour chaque compte ouvert à la balance générale de l'Etat.	Sur la base des opérations arrêtées au 31 décembre N-1.	31 décembre N-1	DNTCP
17 Provisions pour risques d'exploitation	Le recensement des provisions est la principale difficulté. Réaliser cela pour l'ensemble des risques nés avant le 31 décembre N-1 et toujours par états. Préalablement, la DGTC doit sensibiliser et former les services en charge de ce recensement (service contentieux de l'Etat, services d'assiette (DGI et DGD) et Directions financières ministérielles principalement). Puis envoyer une fiche navette à ces mêmes acteurs pour remontée de l'information au producteur des comptes. Consolidation puis comptabilisation par l'ACCT.	NA	31 décembre N-1	DNTCP/Service contentieux de l'Etat, DGI, DGD et Directions financières ministérielles.
18 Autre dette financière (emprunts projets, emprunts programmes, emprunts multilatéraux)	Le producteur des comptes et la DG Dette doivent mettre en place un processus de communication de l'ensemble des opérations en cours et partager les résultats des recensements effectués. De plus, la DGTC doit effectuer des contrôles de validation et de cohérence sur les opérations les plus importantes (pour le calcul du capital restant dû et des intérêts courus non échus).	NA	31 décembre N-1	DG Dette et DGTC
19 Stock de fournitures / consommables	Cf. supra n°11 / problèmes SI compta mat	Cf. supra n°11	Fin 1er semestre N-1	DFM/Direction en charge de la comptabilité matière / Direction en charge du patrimoine
20 Patrimoine immobilier (bâtiments administratifs à usage de bureau)	Cf. supra n°5	Cf. supra n°5	2nd semestre N-1	Direction en charge du patrimoine/DGTC
21 Actif et passif circulant + comptes de régularisation	Cf. supra n°6,7 et 8	Cf. supra n° 6,7 et 8	2nd semestre N-1	DGB/DGI/DGD/DGTC

**Annexe 6 : Exemple de résumé de la stratégie proposée pour le bilan d'ouverture 2021
d'un pays**

ACTIF	BO 2021	PASSIF	BO 2021
Immos incorpos :	x	Situation nette	
Immos corpos :		Provisions pour risques et charges	✓
● Parc immobilier			
- 2 bâtiments bureaux/7 ministères	✓		
- bâtiments à l'étranger	x		
- Ecoles, collèges, lycées	✓		
- Dispensaires, hôpitaux	✓	Dettes financières	✓
- Infras sportives (stades)	x		
- Terrains non bâtis	<i>A expertiser</i>		
● Infrastructures de transport (routes & pistes, port, aéroport)			
- Routes & pistes	✓		
- Port & aéroport de Cotonou	<i>A expertiser</i>		
Immos financières	✓		
Stocks	x		
Créances fiscales	✓	Dettes fournisseurs	✓
Créances non fiscales	<i>A fiabiliser</i>		
Trésorerie	✓		

Annexe 7 : Les étapes de la nécessaire coopération entre les comptables

Les principales étapes de la coopération entre les comptables deniers et les comptables des matières

Etapes	Contenu	Résultat attendu
1 Organiser la coopération	Inclure la Direction en charge de la comptabilité des matières (DCM) et les comptables des matières dans la réforme comptable	La direction en charge de la comptabilité des matières participe à la mise en œuvre de la CDCP à travers sa contribution à l'élaboration du BO.
	Mettre en place une instance de concertation sur le BO entre la Direction chargée de la Comptabilité publique et la Direction chargée de la comptabilité des matières	
2 Former aux normes comptables	Former la DCM et les comptables des matières aux normes comptables de l'Etat portant sur les immobilisations incorporelles, corporelles et les stocks	Les comptables des matières sont formés aux normes de la comptabilité patrimoniale
3 Elaborer la stratégie du BO ensemble sur les immobilisations incorporelles, corporelles et les stocks	Elaborer et valider ensemble une stratégie permettant d'alimenter le BO de l'Etat sur un périmètre des immobilisations incorporelles, corporelles et les stocks selon les enjeux financiers, et s'étalant sur plusieurs années	La comptabilité des matières est en mesure de fournir les informations participant à l'élaboration des 3 postes du BO
4 Outiller la communication entre la comptabilité des matières et la CDCP	Articuler le PCE et la nomenclature des matières afin de faciliter la transmission périodique d'informations entre les deux comptabilités	Le PCE et la nomenclature des matières sont coordonnés et les deux SI sont interfacés.
	Elaborer les interfaces entre le système informatiques de la comptabilité des matières et celui de la comptabilité générale	Les systèmes informatiques de comptabilité des matières et en droits constatés communiquent facilement

Annexe 8 : Exemple de calendrier de coordination et de préparation du BO de la première année

Période	Nature des opérations à intégrer au bilan d'ouverture (BO)	Acteurs concernés	
		Responsable d'opération	Autres acteurs / actions de fiabilisation et contrôle
01/01/N	Intégration au BO	Comptable centralisateur	
31/12/N-1	Consolidation au niveau de la comptabilité générale de l'Etat chez le comptable centralisateur en charge de la production du compte général de l'Etat	Comptable centralisateur	Contrôle interne comptable: travaux de fiabilisation, mise en place de plans de contrôles avant intégration
31/12/N-1	Centralisation globale au niveau du comptable central des matières (CCM)	CCM	Contrôles de l'IGF possibles
31/12/N-1	Centralisation de la comptabilité matière au niveau des comptables principaux matières (CPM)	CPM	Contrôles Cour des comptes
31/12/N-1	Calcul des dotations aux amortissements	Comptable denier	Contrôle interne comptable
31/12/N-1	Valorisation des stocks et immobilisations avant dotations aux amortissements mais après provisions pour dépréciations suite à inventaires physiques	Mise à jour des quantités par le CSM	Enregistrement des provisions par le comptable denier
	<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 150px; text-align: center;">Mises au rebut: sortie des biens</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 150px; text-align: center;">Dépréciations: provisions sur stocks et immos</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 150px; text-align: center;">Ajustement des quantités</div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 10px;"> </div>		
31/12/N-1	Réalisation des inventaires physiques de stocks et d'immobilisations incorporelles et corporelles	CSM	Participation souhaitée du comptable denier
Exercice N-1	Enregistrement des acquisitions de stocks et d'immobilisations incorporelles et corporelles	Comptable secondaire des matières (CSM)	Contrôle financier en phase administrative de la dépense Comptable denier au paiement Audit et contrôle internes ministériels Contrôles sur place et sur pièce du comptable principal des matières (CPM)

Annexe 9 : Format général du bilan (extrait norme comptable 2 sur les états financiers).

BILAN OU TABLEAU DE SITUATION NETTE				
	EXERCICE N			EXERCICE N -
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (I) Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières				
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie) (II) Stocks Créances fiscales et assimilées Créances non fiscales Autres créances Charges constatées d'avances				
TRESORERIE - ACTIF (III) Disponibilités Équivalences de trésorerie et autres composantes				
Comptes de régularisation (IV)				
TOTAL ACTIF (V=I+II+III+IV)				
(Suite)	Brut	EXERCICE N Amortissement Dépréciation	Net	EXERCICE N - Net
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))				
Report à nouveau Écart de réévaluation et d'intégration Résultat de l'exercice				
SITUATION NETTE (XII= V-XI)				

Annexe 10 : exemple du bilan d'ouverture de la France au 1/01/2006

Exemple du bilan d'ouverture 2006 (France)

(en millions d'Euros)	CGAF 2005	Impacts des retraitements et declassements	Bilan d'ouverture 2006
ACTIF IMMOBILISE	247 683	228 631	476 314
Immobilisations incorporelles	168	25 470	25 638
Immobilisations corporelles	108 638	183 528	292 166
Immobilisations financières	138 877	19 633	158 510
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)	75 397	6 532	81 929
TRESORERIE	3 773	38 450	42 223
COMPTES DE REGULARISATION	19 358	-8 618	10 740
TOTAL ACTIF (I)	346 211	264 995	611 206
DETTES FINANCIERES	908 986	-11 251	897 735
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)	85 066	-7 096	77 970
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	74	46 849	46 923
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)	0	12 192	12 192
TRESORERIE	0	63 181	63 181
COMPTES DE REGULARISATION	14 072	371	14 443
TOTAL PASSIF (II)	1 008 198	104 246	1 112 444
SITUATION NETTE (III = I - II)	-661 987	160 749	-501 238